

LA
COMPTABILITÉ CAMÉRALE
ses origines, ses formes

THÈSE

PRÉSENTÉE A LA FACULTÉ DE DROIT, SECTION DES SCIENCES COMMERCIALES,
DE L'UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL

PAR

PAUL MEYER

POUR OBTENIR LE GRADE DE DOCTEUR

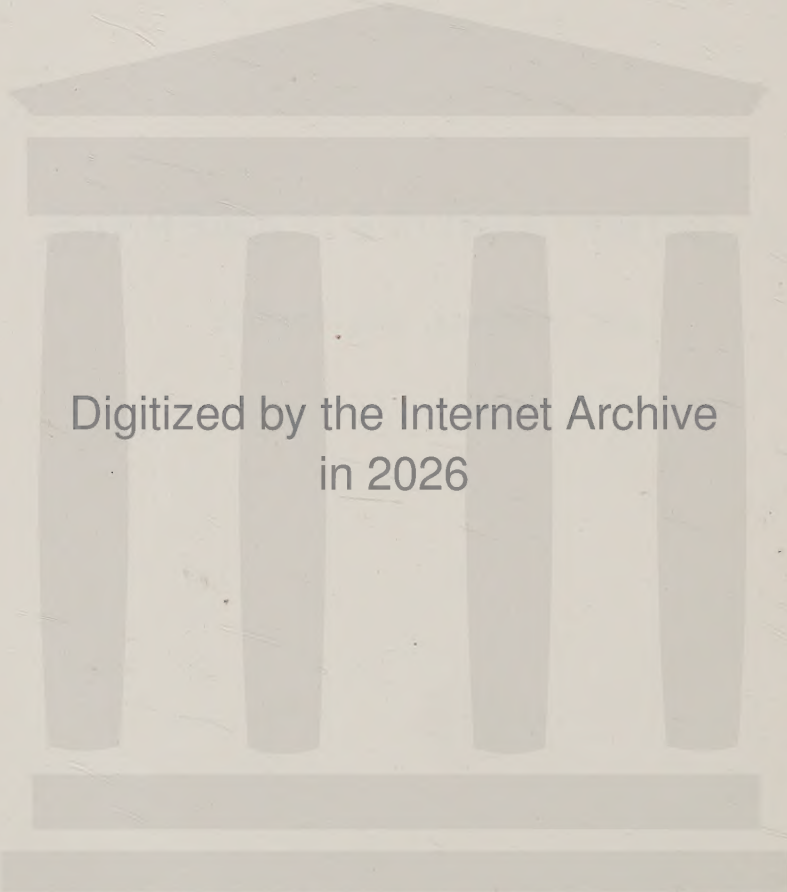
COURTELARY
IMPRIMERIE H. STRAHM-LIENGME

1923

(Tous droits réservés)

LA COMPTABILITÉ CAMÉRALE

ses origines, ses formes



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555007_0023

95708

LA
COMPTABILITÉ CAMÉRALE
ses origines, ses formes

THÈSE

PRÉSENTÉE A LA FACULTÉ DE DROIT, SECTION DES SCIENCES COMMERCIALES,

DE L'UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL

PAR

PAUL MEYER

POUR OBTENIR LE GRADE DE DOCTEUR



COURTELARY

IMPRIMERIE H. STRAHM-LIENGME

1923

(Tous droits réservés)

La **Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel**,
section des sciences commerciales, sur le rapport de M. le Pro-
fesseur *P.-E. Bonjour*, autorise la publication de la présente thèse
ayant pour titre:

LA COMPTABILITÉ CAMÉRALE

ses origines, ses formes

et dont l'auteur est M. **Paul Meyer**.

La Faculté ne donne ni approbation, ni improbation aux
opinions émises, ces opinions devant être considérées comme
propres à l'auteur.

Neuchâtel, le 14 novembre 1922.

Le Doyen de la Faculté de Droit:

ANDRÉ DE MADAY.

INTRODUCTION

La complexité des phénomènes économiques modernes et le besoin d'ordre et d'exactitude qui en découle ont provoqué un progrès incontestable de la science comptable. A travers les difficultés multiples de la forme moderne de la production, de l'échange, de la consommation et de l'administration des richesses économiques, la comptabilité est devenue un guide indispensable.

Les exigences actuelles de toutes les branches de l'activité humaine, commerce, industrie, agriculture, etc., font que chaque entreprise veut être dotée d'une organisation comptable appropriée.

D'un autre côté les fonctions des Etats et des communes se multiplient considérablement, de telle sorte que le développement de la comptabilité publique a marché de pair avec celui de la comptabilité privée.

Il existe sur la comptabilité commerciale une quantité d'ouvrages; ceux qui traitent de la comptabilité publique sont en beaucoup plus petit nombre. Les ouvrages écrits en langue française concernant la comptabilité publique ne sont en général que des recueils de législation financière.

Pour ce qui est plus spécialement de la comptabilité camérale, il est regrettable de constater qu'il n'existe, à ma connaissance du moins, aucun traité en langue française. Par contre les publications en langue allemande ne font pas défaut. Cela tient sans doute à ce que ce système de comptabilité a pris naissance en Autriche et s'est développé surtout dans ce pays et dans le pays voisin de même langue, l'Allemagne. Depuis l'ouvrage de Puechberg *Einleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungsfusse auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewandt* paru à Vienne en 1762, il a été publié un grand nombre d'études sur

cette question. Durant ces dernières décades surtout, l'Allemagne a vu paraître une abondante littérature sur la comptabilité camérale.

Par la liste des principaux ouvrages sur la matière, donnée à la fin de ce travail, on pourra juger de l'abondance de la littérature mise à la disposition des personnes de langue allemande qui veulent étudier cette science. Si l'on consulte, au contraire, la bibliographie des ouvrages en langue française, on ne trouve pas trace de traités sur la comptabilité camérale.

Cette lacune, j'ai voulu la combler dans la mesure du possible. La tâche était ingrate et je n'ai pas la prétention d'y avoir réussi complètement; l'étude qui va suivre présente certainement des imperfections, mais si elle contribue à la diffusion de la science comptable et rend, par ci par là, quelques services aux chercheurs avides de connaissances et aux praticiens en quête de conseils, son but est atteint.

La division en est simple. Il s'agissait d'abord de déterminer la place de la camérale parmi les autres systèmes de comptabilité. A ce sujet je me suis abstenu de tout développement inutile à la compréhension des quatre systèmes décrits.

La place de la comptabilité camérale parmi les autres systèmes, une fois bien définie, il restait à passer plus spécialement en revue les formes de cette comptabilité.

J'ai tenu à placer la comptabilité camérale dans son cadre naturel et à l'envisager uniquement dans son application à l'administration publique, et comme celle-ci est basée sur le budget, je devais à ce dernier un chapitre spécial.

Je tiens à déclarer ici que dans mes visites faites dans différents bureaux de la Confédération, du canton de Berne et de nombreuses communes, j'ai toujours été accueilli avec le plus grand empressement, ce dont je remercie toutes les personnes qui se sont intéressées à mon travail.

J'ai des remerciements tout particuliers à adresser à Monsieur le professeur P.-E. Bonjour pour ses précieux conseils et pour le soin avec lequel il a bien voulu examiner le manuscrit.

Puisse ce travail apporter son modeste tribut à la science comptable et contribuer à la bonne gestion des affaires publiques.

I. NOTIONS PRÉLIMINAIRES

1. Généralités.

Malgré les nombreuses publications parues jusqu'à présent, les origines de la comptabilité n'ont jamais été clairement établies, bien des points restent obscurs qui ne seront probablement jamais éclaircis. Cependant les données que l'on possède permettent d'affirmer que l'usage de la comptabilité est loin d'être récent.

Quels que soient les moyens employés, les peuples commerçants de la plus haute antiquité ont dû noter certains faits économiques pour la conservation desquels la mémoire n'aurait pas suffi. Il est vrai qu'à côté de nos comptabilités modernes, les inscriptions de signes symboliques sur des pierres, du bois, des morceaux de terre cuite, des rôles en peau ou en parchemin paraissent un commencement bien rudimentaire de comptabilité.

Dans son ouvrage *l'Economologique*, Gomberg fait remarquer que les Egyptiens avaient déjà une comptabilité assez répandue, tant dans le domaine privé qu'en matière de finances publiques.

En Perse, sous Darius (521-485 avant J.-C.), il fut établi un cadastre de tout le royaume, et les impôts étaient fixés d'après ce cadastre.

Dans l'antique Athènes, «les temples et surtout les plus fréquentés, Délos, Delphes, Olympie, faisant fonction de véritables établissements de crédit, recevaient des dépôts, placés sous la garde du dieu, et prêtaient aux particuliers et aux villes les sommes qui leur étaient confiées»¹. «Les banquiers ou trapézites, pour la plupart étrangers ou affranchis, assis sur l'agora derrière leurs comptoirs, firent d'abord l'office de changeurs... Ils se firent bientôt prêteurs et peu à peu pratiquèrent toutes les opérations de banque, se chargeant des paiements, ouvrant des comptes cou-

¹ Henri Cons : *Précis d'histoire du commerce*, tome I, page 44.

rants, délivrant même des lettres de change. Servant, ce que ne faisaient pas les temples, un intérêt pour les dépôts qui leur étaient confiés, ils virent les capitaux affluer et se concentrer dans leurs caisses»¹. Nous savons d'ailleurs, d'après les procès civils défendus par Démosthène, que les Athéniens faisaient usage de la comptabilité simple. Dans le domaine public, on trouve toute une organisation avec fonctionnaires chargés de la comptabilité : on les désigne par les termes de logistes et de réviseurs.

Chez les Romains, la tenue des comptes se précise et se généralise en devenant obligatoire pour les commerçants, les propriétaires et les banquiers; les livres avaient force de preuve devant le tribunal. Quant à l'administration publique, elle était formée sur le modèle de celle d'Athènes.

Les guerres barbares du moyen-âge étant venues détruire les civilisations anciennes, il faut remonter jusqu'aux républiques des villes italiennes pour constater un progrès réel dans la science des comptes et l'art de tenir les livres de commerce. A ce moment-là Gênes, Venise, Florence étaient des centres de commerce et détenaient le négoce entre le Nord et le Sud, ayant de nombreuses relations avec les pays environnants et même avec les contrées lointaines. Cet essor du commerce et de la banque a fait surgir un système rationnel de comptabilité, la comptabilité double. D'un autre côté la formation d'Etats démocratiques a nécessité une administration régulière et de l'ordre dans les finances publiques. Dès lors, la science comptable n'a cessé de se développer, et la comptabilité est devenue l'auxiliaire indispensable aussi bien de l'activité privée (commerce, industrie, banque, etc.) que de l'administration des affaires publiques.

En 1494, le père franciscain Luca Pacioli publie son excellent ouvrage sur les mathématiques, auquel il ajoute un chapitre se rapportant à la comptabilité double. Depuis cette époque, une foule d'auteurs font paraître des études sur cette question et la littérature sur la science comptable est très abondante.

Si l'on voulait compter comme systèmes tous ceux présentés comme tels, leur énumération ne tiendrait pas dans une page. La

¹ Henri Cons : *Précis d'histoire du commerce*, tome I, page 46.

vérité est qu'il a été proposé une quantité de formes variant plus ou moins les unes des autres; et la liste de ces variantes n'est pas close, les entreprises dans lesquelles elles s'appliquent étant susceptibles de revêtir des formes très variées. Et c'est précisément là un des avantages les plus précieux de la comptabilité, qu'elle peut s'adapter à toutes les entreprises et prendre diverses formes suivant le but qu'elle poursuit et les moyens qu'elle emploie.

Cette prétention d'élever au rang de système une variante plus ou moins originale des formes connues tient plutôt du mercantilisme que de la science, et il ne faut voir dans les titres pompeux des «nouveaux systèmes de comptabilité» qu'une réclame de mauvais aloi.

Nous faisons une exception pour certaines créations vraiment originales, parmi lesquelles la logismographie et la stathmographie auraient le droit de revendiquer une place à part. Mais chacun de ces genres de comptabilité peut trouver place dans l'un des quatre systèmes que nous allons décrire, principalement dans celui de la comptabilité double.

Nous ne faisons que signaler en passant la trigraphie d'Esersky qui présente un intérêt plus théorique que pratique et qui, d'ailleurs, est basée sur le système de la comptabilité double.

Nous nous bornerons donc à passer brièvement en revue les caractères principaux de la comptabilité simple, de la comptabilité double, de la constante, et nous aborderons ensuite l'étude détaillée de la comptabilité camérale qui forme l'objet du présent travail.

2. Comptabilité simple.

Dans ce système on trouve une seule série de comptes : les comptes des éléments de la fortune ou comptes statistiques. La base en est l'inventaire. Les formes en sont multiples. Un inventaire à la fin de chaque exercice constitue une des formes les plus simples. On y ajoute ordinairement un livre des bilans, un livre de caisse et un livre des comptes personnels; on améliore cette comptabilité en lui adjoignant un livre des marchandises, un livre des effets, etc., etc. On peut même ouvrir un compte à chacun

des éléments de la fortune de manière à contrôler toutes les parties de la fortune dans leur existant et dans leurs variations, on n'aura toujours que de la comptabilité simple parce qu'on n'a qu'une seule série de comptes : les comptes statistiques. Nous ne parlons pas ici de la comptabilité auxiliaire ou de contrôle qui peut être la même dans tous les systèmes et dans toutes les formes de la comptabilité et qui n'a aucune influence sur la détermination du système et de la forme; elle doit être considérée comme un complément indépendant du système et de la forme choisis.

Le résultat de l'exercice ressort de la comparaison de deux inventaires successifs; il n'y a donc pas de compte de Pertes et Profits. Le résultat est donné en un nombre qui représente un bénéfice ou une perte, mais il n'indique pas la provenance de ce bénéfice ou de cette perte. Pour en connaître les éléments il faudrait construire un tableau ou un compte qui serait une annexe à la comptabilité et ce compte ne pourrait être tenu que si l'on a passé écriture de l'existant et des variations de tous les éléments pouvant donner lieu à un gain ou à une perte.

En résumé, la comptabilité simple a pour base l'inventaire. Elle ne tient pas de compte de la fortune nette; celle-ci est la différence entre l'actif et le passif de l'inventaire et le résultat de l'exercice résulte de la comparaison entre l'inventaire d'ouverture et l'inventaire de clôture. La comptabilité simple n'a qu'une série de comptes : ceux des éléments de la fortune.

3. Comptabilité double.

Ce qui caractérise la comptabilité double, c'est sa double série de comptes : 1^o les comptes des éléments de la fortune ou comptes statistiques et 2^o les comptes de la fortune nette et de ses variations, ou comptes économiques. Ces deux séries de comptes sont opposées l'une à l'autre et se servent de contrôle réciproque.

Pour saisir l'essence de la comptabilité double, il suffit de considérer que toute fortune peut être exprimée selon les éléments dont elle est formée (espèces, immeubles, marchandises,

mobilier, etc.) ou en une somme globale égale au total des valeurs des divers éléments. Soit a, b, c, etc., ces éléments et C la fortune nette, on a :

$$a + b + c + \dots = C$$

Les éléments de la fortune sont ou positifs ou négatifs; les premiers sont dits actifs, et les deuxièmes passifs. La fortune nette ou capital est la différence entre l'actif et le passif. Ainsi :

$$A - P = C$$

Par convention, les comptes des éléments actifs sont débités de la valeur initiale c.-à-d. à l'ouverture de la comptabilité; ils sont ensuite débités des augmentations de ces valeurs et crédités des diminutions, de telle sorte que le solde représente la valeur à un moment quelconque. Les comptes des éléments passifs sont au contraire à l'ouverture crédités du montant initial de la dette; dans le courant de l'exercice ils sont crédités des augmentations de ces dettes et débités des diminutions. Il en résulte que le débit des comptes, aussi bien du passif que de l'actif, représente une augmentation et le crédit une diminution de la fortune. Si l'on représente l'augmentation par le signe + et la diminution par le signe — on aura :

+	Comptes des éléments de la fortune	—

Pour établir sous forme comptable l'égalité ci-haut :

$$a + b + c + \dots = C$$

$$\text{ou } A - P = C$$

on crédite le ou les comptes de la fortune nette du montant de l'actif diminué du passif. Dans le courant de l'exercice ce ou ces comptes sont crédités des augmentations et débités des diminutions de la fortune nette. Ainsi donc le Doit et l'Avoir des deux séries de comptes sont opposés, c.-à-d. ont une signification contraire. Nous pouvons représenter ainsi cette relation :

+	Comptes des éléments de la fortune	—	—	Comptes de la fortune nette et de ses variations	+

En développant ce schéma nous aurons le tableau suivant qui résume ce qui précède :

1 ^{re} série: Comptes des éléments de la fortune ou Comptes statistiques				2 ^{me} série: Comptes de la fortune nette et de ses variations ou comptes économiques			
A. Actif	+	Caisse	—	+	Marchandises	—	
	+	Mobilier	—	+	Immeuble	—	
	+	Débiteurs	—				
							etc.
B. Passif	+	Créanciers	—				
							Emprunt hypothécaire
							etc.

A la clôture de l'exercice le solde débiteur des comptes statistiques représente la différence entre les éléments actifs et les éléments passifs existant à ce moment-là, c.-à-d. la nouvelle fortune nette.

Le solde créditeur des comptes économiques représente le capital initial avec ses augmentations et ses diminutions, c.-à-d. la nouvelle fortune nette.

Comptes statistiques		Comptes économiques	
Actif final	Passif final	Dimin. de la	Fortune net. initiale
Solde =	fortune nette	fortune nette	Augm. de la fortune
	finale		nette
		Solde =	fortune nette finale

Ainsi le résultat (nouveau capital net et par suite bénéfice ou perte) est donné par chacune des deux séries de comptes qui, non seulement se complètent, mais se contrôlent.

En résumé, la comptabilité double connaît deux séries de comptes : 1^o les comptes des éléments de la fortune ou comptes statistiques, 2^o les comptes de la fortune nette et de ses variations ou comptes économiques. Ces deux séries de comptes sont opposées l'une à l'autre de telle façon qu'elles se complètent et se contrôlent par leur résultat. Le livre principal est le grand livre, qui renferme ces comptes. Le bilan est le relevé des soldes du grand livre, soldes obtenus en tenant compte de l'inventaire matériel.

Il n'entre pas dans notre intention de discuter des formes diverses que peut revêtir la comptabilité double; cette étude, bien que fort intéressante, sortirait du cadre de ce rapide exposé qui n'a d'autre but que de faire ressortir la place de la comptabilité camérale parmi les autres systèmes.

4. Comptabilité constante.

C'est en Suisse qu'est née en 1870, la comptabilité constante dont l'auteur est Frédéric Hügli, ancien contrôleur des finances à Berne, qui l'appliqua à la comptabilité publique de ce canton.

Son nom lui vient de ce que les rapports entre les comptes sont constamment les mêmes comme nous le verrons par la suite.

Comme la comptabilité double, la comptabilité constante a les deux séries de comptes : *a.* comptes des éléments de la fortune ou comptes statistiques; *b.* comptes de la fortune nette et de ses variations ou comptes économiques. Le Doit et l'Avoir de ces comptes ont la même signification qu'en comptabilité double; cela nous dispense d'y revenir. Ces comptes sont tenus dans deux livres : 1^o le journal d'administration ou journal d'affaires et 2^o le journal de caisse ou livre de caisse. Dans ce dernier, on inscrit les mouvements d'espèces (recettes et dépenses), il est donc analogue au livre de caisse de la comptabilité double. Le journal d'administration contient tous les autres comptes.

Le journal de caisse contient au moins les colonnes suivantes :

1. Dates (année, mois, jour);
2. Libellé avec indication de la personne qui paie ou de celle à qui l'on paie;
3. Deux colonnes de francs et centimes :
 - a) Doit ou Recettes,
 - b) Avoir ou Dépenses.

Les recettes et les dépenses sont additionnées continuellement jusqu'à la fin de l'exercice et l'établissement du bilan final. Ce n'est qu'à la fin de l'exercice, pour commencer l'exercice suivant, que le livre de caisse est bouclé et le solde reporté à nouveau.

Cette dernière remarque s'applique aussi au journal d'administration. Celui-ci, avons-nous dit, contient tous les comptes sauf celui de caisse. Il peut être comme le livre de caisse — là où il y a plusieurs caissiers — d'ailleurs, divisé en autant de livres qu'il y a de comptes et même davantage si c'est nécessaire; dans ce cas l'ensemble de ces subdivisions forme le journal d'administration. Les colonnes nécessaires sont les suivantes :

1. Dates (année, mois, jour);
2. Libellé détaillé de chaque opération;
3. Deux colonnes de francs et centimes;
 - a) Doit,
 - b) Avoir.

4. Contrôle (entre le journal d'affaires et le journal de caisse).

Les inscriptions dans le journal d'administration sont faites au fur et à mesure que les opérations se produisent et sur la base des documents (factures, etc.) Si l'opération inscrite entraîne une recette ou une dépense, on laisse la colonne de contrôle vide; cette dernière colonne sera remplie lorsque la recette ou la dépense aura été effectuée : on y inscrira alors la date de cette recette ou de cette dépense, suivant le livre de caisse. Pour les opérations n'entraînant aucun mouvement d'espèces, on reporte directement dans la colonne de contrôle la somme portée au Doit ou à l'Avoir et ces postes sont indiqués de cette manière comme étant réglés.

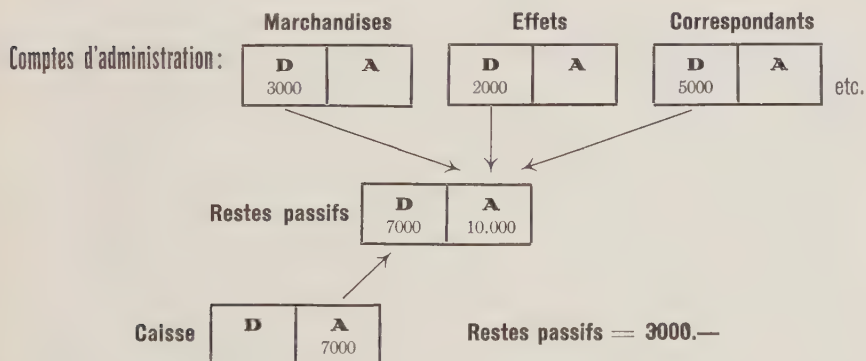
Les sommes figurant au Crédit du journal d'administration dans la colonne des sommes et non reportées dans la colonne de

contrôle (postes non liquidés), forment les créances à encaisser ou « Restes actifs ». Les sommes figurant au débit du journal d'administration dans la colonne des sommes et non reportées dans la colonne de contrôle (postes non liquidés) forment les dettes à payer ou « Restes passifs ». Les comptes « Restes actifs » et « Restes passifs » ne sont ouverts qu'à la clôture de l'exercice. L'établissement de ces comptes est en même temps la « balance de vérification des écritures » ; le solde du compte « Restes actifs » doit être égal au total des créances à encaisser et le solde du compte « Restes passifs », doit correspondre avec le total des dettes à payer selon le journal d'administration.

Ces comptes s'établissent de la manière suivante :

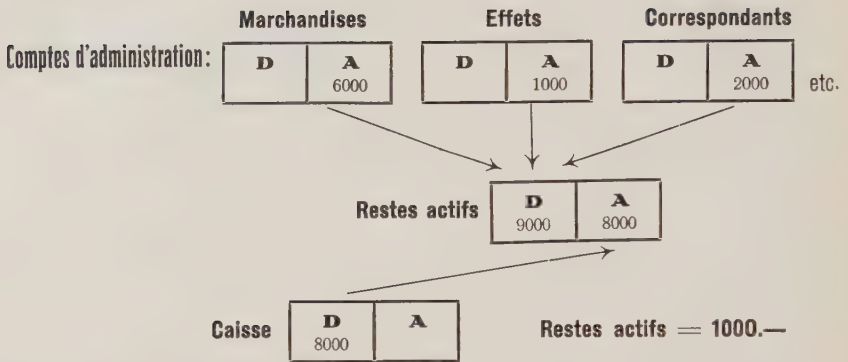
I. Le total du Doit du journal d'administration constitue l'Avoir des « Restes passifs » (dettes que la caisse aura à payer) ; le Doit des « Restes passifs » est formé par l'Avoir du journal de caisse (dettes payées par la caisse). Le solde du compte « Restes passifs » représente les dettes restant à régler.

Schéma :



II. Le total de l'Avoir du journal d'administration forme le Doit des « Restes actifs » (créances remises à la caisse pour encaissement) ; l'Avoir des « Restes actifs » est constitué par le Doit du journal de caisse (créances encaissées). Le solde du compte « Restes actifs » représente les créances restant à encaisser.

Schéma :



Ces explications cependant ne sont justes qu'à la condition de les compléter par le compte de «Compensations». Nous avons vu plus haut que pour les opérations n'amenant aucun mouvement de caisse, la somme est répétée immédiatement dans la colonne de contrôle. Ces sommes constituent le compte de «Compensations» et comme chacune de ces écritures est passée au crédit d'un compte et au débit d'un autre compte, et que chaque fois la somme est répétée dans la colonne de contrôle, il s'en suit que le Débit et le Crédit du compte «Compensations» sont égaux. L'Avoir des «Restes actifs» comprend, outre le Doit du journal de caisse, les créances compensées (total de toutes les sommes de l'Avoir dans la colonne de contrôle du journal d'administration) et le Débit des «Restes passifs» comprend, outre l'Avoir du journal de caisse, les dettes compensées (total de toutes les sommes du Doit dans la colonne de contrôle du journal d'administration). Schéma :

Doit	Restes actifs (Compte des créances à encaisser)	Avoir
1. Créances ayant pris naissance (total des sommes de l'Avoir du journal d'administration).	1. Créances compensées (total des sommes de l'Avoir dans la col. de contrôle du journal d'administration). 2. Créances encaissées (total du Doit du livre de caisse).	
Solde = créances restant à encaisser.		

Doit Restes passifs (Compte des dettes à payer par la caisse) **Avoir**

1. **Dettes compensées** (total de toutes les sommes du Doit dans la colonne de contrôle du journal d'administration).
2. **Dettes payées** (total du crédit du livre de caisse).

1. **Dettes ayant pris naissance** (total de toutes les sommes du Doit du journal d'administration).

Solde = dettes restant à payer.

Compte de Compensations

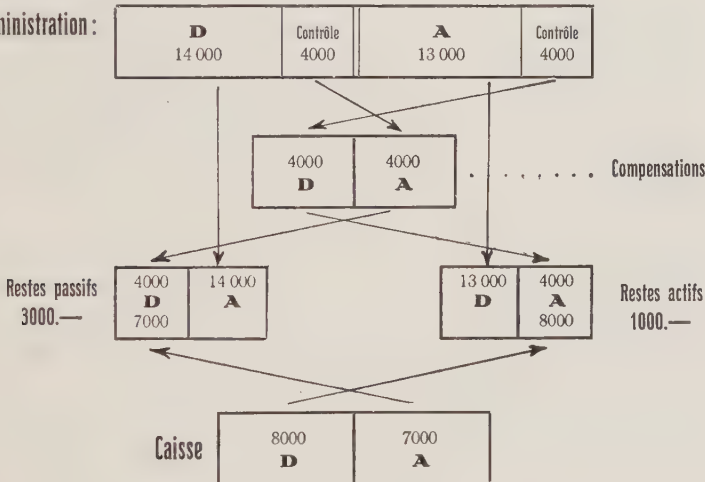
1. Créances compensées

1. Dettes compensées

Ce compte se solde.

Schéma général:

Journal d'administration :



Les relations entre ces comptes sont constantes, d'où le nom donné à ce système.

Le bilan s'établit de préférence non sous forme de compte comme dans la comptabilité double, mais sous forme de tableau, avec *a*) une colonne pour le texte; *b*) une double colonne (Doit et Avoir) pour les sommes brutes et *c*) une double colonne (Doit et Avoir) pour les soldes. Nous en donnons ci-dessous un exemple chiffré; la simplicité avec laquelle il est établi, nous dispense de le commenter. (Cet exemple est emprunté à F. Hügli.)

BILAN au

COMPTES	Sommes brutes		Soldes	
	Doit	Avoir	Doit	Avoir
I. Actif et Passif (Éléments de la fortune).				
<i>a. Comptes d'administration</i>				
1. Marchandises	26 390,—	14 360,—	12 030,—	
2. Effets	6 105,—	6 105,—		
<i>b. Caisse</i>	21 800,—	8 212,50	13 587,50	
<i>c. Comptes de liquidation</i>				
1. Restes actifs	32 480,—	21 800,—	10 680,—	
2. Restes passifs	8 212,50	11 302,50		3 090,—
3. Compensations	21 405,—	21 405,—		
	116 392,50	83 185,—	36 297,50	3 090,—
II. Capital (Variations de la fortune nette)				
<i>a. Profits et Pertes</i>				
1. Intérêts et escomptes	30,—	15,—	15,—	
2. Frais généraux	82,50		82,50	
3. Bénéfices sur effets		15,—		15,—
4. Bénéf. sur marchand.		300,—		300,—
5. Dépenses personnelles	100,—		100,—	
	212,50	330,—		117,50
<i>b. Capital initial</i>		33 090,—		33 090,—
» <i>final</i>	212,50	33 420,—		33 207,50
RÉCAPITULATION				
I. Actif et Passif	116 392,50	83 185,—	33 207,50	
II. Capital	212,50	33 420,—		33 207,50
	116 605,—	116 605,—	33 207,50	33 207,50

En résumé, la comptabilité constante a comme la comptabilité double : 1. les comptes des éléments de la fortune ou comptes statistiques et 2. les comptes de la fortune nette et de ses variations ou comptes économiques. Elle s'en différencie en ce que les relations des comptes sont constantes tandis qu'elles sont variables en comptabilité double. Le livre de caisse est subordonné au journal d'administration et peut être facilement contrôlé. La balance de vérification est donnée par l'établissement des comptes de liquidation : 1. Restes actifs, 2. Restes passifs et 3. Compensations.

La comptabilité constante est une invention très ingénieuse qui peut s'adapter facilement à toute administration dont les opérations consistent essentiellement en recettes et en dépenses, c.-à-d. où la caisse joue le rôle le plus important : communes, cantons, compagnies de tramways, de chemins de fer, etc. Par contre elle n'est pas appelée à rendre des services dans les entreprises commerciales ou industrielles.

.....

II. COMPTABILITÉ CAMÉRALE.

1. Généralités.

Les opinions des auteurs comptables concernant la nature de la comptabilité camérale diffèrent.

Dans son excellent ouvrage: *Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen*, F. Hügli s'exprime ainsi (page 500):

«Die Gegenüberstellung der angeordneten Einnahmen und Ausgaben und der vollzogenen Einnahmen und Ausgaben, welche zu der Ermittlung der Rückstände führt, und die Beschränkung der Rechnung auf die Kontenreihe der Vermögensbestandes sind die beiden charakteristischen Merkmale der kameralistischen Buchhaltung. Das letztere Merkmal hat sie mit der einfachen Buchhaltung gemein, und sie unterscheidet sich dadurch wie diese von der doppelten Buchhaltung, während das erstere Merkmal sie sowohl von der einfachen als von der doppelten Buchhaltung unterscheidet.»

Nous lisons également dans l'ouvrage: *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, von Dr. Conrad, Dr. Elster, Dr. Lexis, Dr. Lœning, Dritter Band:

«Kameralistische Buchführung nennt man eine Abart der einfachen Buchführung, die hauptsächlich im Rechnungswesen des Staates, der Kommunen und ähnliche Verbände eingeführt und den eingentartigen Verhältnissen einer solchen Finanzwirtschaft angepasst ist... Wie in der einfachen Buchführung ist auch in der kameralistischen das Inventar die einzige vollständige Vermögensaufzeichnung. Die Vermehrung oder Verminderung des Vermögensbestandes ergibt sich auch hier nur durch Vergleichung des Inventars der beendigten mit dem der früheren Rechnungsperiode; denn der Abschluss der Rechnungen im Hauptbuche kann nur die Einnahme- und Ausgaberrückstände der einzelnen Rubriken und im ganzen ergeben. Die Rechnung über das reine Vermögen und seine Änderungen, wie sie in der doppelten Buch-

«führung besteht, ist in der kameralistischen Buchführung aufgegeben.»

Durant les dernières décades, plusieurs auteurs allemands ont publié de nouvelles formes de comptabilité camérale qu'ils ont dénommées : *Gehobene kameralistische Buchführung*. La principale préoccupation de ces auteurs a été de mettre la comptabilité camérale en mesure de fournir les mêmes renseignements que la comptabilité commerciale double, et spécialement de permettre l'établissement d'un compte de profits et pertes et d'un bilan se rattachant systématiquement à la comptabilité tenue en cours d'exercice. Il en est résulté un nombre plus ou moins grand de formes plus ou moins intéressantes que Félix Werner groupe de la manière suivante : *a*) la méthode de Schrott; *b*) la comptabilité double administrative de Constantini; *c*) la comptabilité de la ville de Freiberg i. S.; *d*) la méthode de Klapdor; *e*) la méthode de Schneider. Il fait remarquer que les méthodes désignées sous *b* et *c* sont, en réalité, de la comptabilité double appliquée à l'administration, de sorte qu'il ne resterait que trois formes de comptabilité camérale améliorée.

Ces essais sont basés sur des expériences personnelles, et non sur une étude systématique de la comptabilité camérale. Cette étude a été entreprise et conduite de main de maître par le Prof. Dr O. Juzi dans les écrits que nous mentionnons dans la bibliographie qui figure à la fin de ce travail.

2. Nature de la comptabilité camérale.

La comptabilité camérale ne connaît que des recettes et des dépenses, c'est-à-dire des mouvements d'espèces.

Généralement, elle ne note que les recettes et les dépenses effectives; elle ne tient pas de compte des autres opérations. Elle se contente d'indiquer par ses résultats, s'il y a excédent de recettes ou de dépenses, et si celles-ci ont été maintenues dans les limites prévues (lorsqu'il existe un état de prévisions).

Cependant il peut être tenu un compte des changements de valeurs des éléments de la fortune autres que les espèces; dans ce cas, ces variations sont assimilées à des mouvements de caisse.

On peut même passer écriture de toutes les opérations qui, au point de vue du système caméral, se divisent en :

1. Recettes et dépenses effectives,
2. autres opérations.

Les recettes et les dépenses sont inscrites par ordre chronologique dans le livre de caisse et classées systématiquement par rubriques, soit dans le livre de rubriques tenu en cours d'exercice, soit directement dans le compte annuel. Les rubriques se divisent naturellement en rubriques de recettes et en rubriques de dépenses.

Le système des rubriques peut être complet ou incomplet. Dans le premier cas, les rubriques de la comptabilité camérale correspondent exactement aux comptes de la comptabilité commerciale double et remplissent le même but. Dans le second cas, les rubriques de la comptabilité camérale coïncident avec les comptes de la comptabilité commerciale simple et jouent également le même rôle. Il en résulte que la comptabilité camérale peut être analogue soit à la comptabilité simple, soit à la comptabilité double, mais qu'elle en diffère par sa nature et par ses méthodes.

La comptabilité camérale ne s'occupe des recettes et des dépenses, dans le sens caméral de ces mots, qu'au moment où elles ont lieu, ou bien elle les décompose en deux stades, l'ordonnance et l'exécution. De là deux formes essentielles de comptabilité camérale simple : la comptabilité camérale ancien style et la comptabilité camérale nouveau style ou comptabilité camérale autrichienne, auxquelles correspondent deux formes essentielles de la comptabilité camérale double.

a) Comptabilité camérale simple.

C'est sous cette forme qu'est généralement tenue la comptabilité des communes. Les recettes et les dépenses courantes, soit celles qui concernent les rubriques du budget, forment le compte de l'administration courante. Ce sont de beaucoup les plus nombreuses, mais à côté de celles-ci il en est qui représentent des mouvements de capitaux, soit des changements dans l'état de

fortune; les dépenses signifient des augmentations de l'actif ou des diminutions du passif; les recettes correspondent à des diminutions de l'actif ou à des augmentations du passif. Les rubriques de cette dernière catégorie de recettes et de dépenses constituent les rubriques du compte capital, appelées aussi comptes extra-budgétaires ou encore «Mouvements de capitaux».

Le solde du compte de l'administration courante et celui du compte capital représentent l'argent en caisse, soit le solde dû par le caissier.

L'état de la fortune à la fin de l'exercice est dressé sur la base de l'inventaire. Si tous les changements des éléments de la fortune étaient inscrits dans le compte capital, l'état de la fortune à la fin de l'exercice pourrait être établi en prenant pour base l'état de la fortune au commencement de l'année et en ajoutant ou en retranchant les augmentations et les diminutions enregistrées au compte capital.

Lorsqu'on ne comptabilise que les recettes et les dépenses effectives, les changements de la fortune ne sont pas tous inscrits dans le compte capital; sur ceux qui n'y figurent pas (moins-values, dons et legs de biens meubles autres que les espèces et immeubles, etc), le rapport qui accompagne le compte annuel devra donner tous les renseignements désirables.

Il arrive généralement que des recettes et des dépenses représentant des augmentations ou des diminutions des éléments de la fortune sont portées au compte de l'administration courante et non pas au compte capital. C'est le cas pour les amortissements des emprunts et souvent aussi pour les meubles et les immeubles. C'est aux autorités compétentes à décider comment les dépenses faites dans ce but doivent être couvertes. Le caissier-comptable n'a qu'à se baser sur le budget et les décisions subséquentes des autorités.

Très souvent les recettes et les dépenses ne sont comptabilisées qu'au moment où elles s'effectuent. La comptabilité est alors dite comptabilité camérale ancienne ou comptabilité camérale ancien style. Le caissier tient un livre de caisse et généralement un livre de rubriques.

Parfois aussi, la comptabilité note les recettes et les dépenses au moment où elles sont mandatées et au moment où elles sont effectuées. Les opérations mandatées et les opérations effectuées sont mises en présence dans le livre de rubriques tenu par un comptable; le caissier tient le livre de caisse.

Pour l'étude détaillée de ces deux formes, nous renvoyons le lecteur aux chapitres spéciaux s'y rapportant.

La comptabilité expliquée brièvement ci-dessus est celle qui est appliquée dans presque toutes les communes et les Etats qui ont le système caméral.

C'est de celle-là que parlent Hügli ainsi que le Dr Conrad, etc. dans les lignes reproduites en tête de ce chapitre.

b) Comptabilité camérale double.

Nous avons vu qu'avec le système de la comptabilité camérale, il est possible de passer écriture de toutes les opérations. Celles-ci consistent en recettes et en dépenses effectives de caisse, ou en autres opérations qui leur sont assimilées. Les entrées et les sorties effectives d'espèces sont inscrites dans le livre de caisse de la même manière que dans la comptabilité commerciale. Les autres opérations peuvent être écriturées selon deux principes employés tous deux dans la pratique et qui donnent naissance à deux formes de comptabilité camérale.

Le premier de ces principes consiste à ne passer écriture des opérations que lorsqu'elles arrivent à exécution.

D'après le second on distingue dans chaque opération deux degrés: l'ordonnance et l'exécution.

Première forme.

Les opérations autres que les mouvements d'espèces peuvent être ramenées en opérations de caisse de la manière suivante:

1. L'augmentation d'un élément actif et la diminution équivalente d'un autre élément actif (par ex. vente de marchandises) sont considérées comme: vente au comptant du deuxième élément actif (marchandises) — recettes, — et prêt de pareille somme (au client) — dépenses.

2. L'augmentation d'un élément actif et l'augmentation équivalente d'un élément passif (par ex. achat de marchandises à terme) sont considérées comme: achat au comptant d'un même élément actif (marchandises) — dépenses, — et emprunt du même montant (au fournisseur) — recettes.

3. La diminution d'un élément actif et la diminution équivalente d'un élément passif (par ex. paiement à un créancier en marchandises) sont considérées comme: vente au comptant de l'élément actif (marchandises) — recettes, — et remboursement de la dette — dépenses.

4. Augmentation d'un élément passif et diminution équivalente d'un autre élément passif (par ex. transformation d'une dette ordinaire en dette hypothécaire) = recette provenant de l'emprunt et remboursement de la dette primitive.

5. Augmentation d'un élément actif et augmentation équivalente de la fortune nette (par ex. plus-value de titres) = recettes à titre gracieux et placement de cet argent en achat des valeurs en question (titres). La diminution d'un élément actif et la diminution équivalente de la fortune nette sont traitées d'une manière analogue.

6. Diminution d'un élément passif et augmentation équivalente de la fortune nette (par ex. escompte accordé par un créancier) = versement au créancier du montant de l'escompte et remboursement par le créancier à titre gracieux. L'augmentation d'un élément passif et la diminution équivalente de la fortune nette sont traitées d'une façon analogue.

Ainsi toutes les opérations sont passées dans le livre de caisse.

Les écritures de ce livre sont reportées dans le livre de rubriques, où elles sont classées systématiquement en rubriques de recettes et en rubriques de dépenses. Les unes correspondent aux changements de valeur des éléments de la fortune, les autres représentent des bénéfices ou des pertes. Nous avons déjà fait remarquer que les augmentations des valeurs actives et les diminutions des valeurs passives figurent aux dépenses; les diminutions des valeurs actives et les augmentations des valeurs passives sont en-

registrées dans les rubriques de recettes. Pour pouvoir déterminer à un moment quelconque l'état des divers éléments dont se compose la fortune, il suffit donc d'inscrire au début de l'exercice la valeur initiale des éléments actifs dans les rubriques respectives des dépenses, et la valeur initiale des éléments passifs dans celles des recettes. A la clôture des comptes, les valeurs actives seront portées dans les rubriques respectives des recettes, et les valeurs passives dans celles des dépenses. Le capital net est traité comme les éléments passifs.

Lors du bouclement, les diverses rubriques des bénéfices et des pertes sont reportées aux rubriques «Capital net», sous la forme de recettes et de dépenses, éventuellement par l'intermédiaire de rubriques «Profits et Pertes» de manière à passer le bénéfice net en une seule somme dans la rubrique des recettes «Capital net».

Dans le livre de caisse, lors de l'ouverture de l'exercice, on porte en recettes le passif et le capital net; en dépenses, on inscrit l'actif moins les espèces en caisse. A la clôture, on passe les écritures contraires. Le solde du livre de caisse indique donc à tout moment la valeur des espèces en caisse. A la fin de l'exercice, après avoir inscrit aux recettes les valeurs actives, (moins les espèces), et aux dépenses les valeurs passives, ce livre se solde.

En somme, d'après la méthode exposée ci-dessus, on arrive à un système analogue à la comptabilité double. Le livre de caisse de la comptabilité camérale remplace le livre de caisse et le mémorial de la comptabilité commerciale double. Cette analogie est encore plus apparente si dans le livre de caisse on inscrit dans des colonnes différentes les recettes et les dépenses effectives et les autres opérations.

Le livre des rubriques est analogue au grand livre de la comptabilité commerciale double. La répartition des rubriques se fait sur la même base que celle des comptes de la comptabilité commerciale double. L'analogie entre les comptes de la comptabilité commerciale et les rubriques de la comptabilité camérale est encore plus frappante si l'on réunit sur le même folio les rubriques de recettes et les rubriques de dépenses correspondantes, c'est-à-dire concernant le même objet.

Deuxième forme.

Par la distinction entre l'ordonnance et l'exécution de chaque opération de caisse, on obtient une forme essentiellement différente de la précédente.

Les sommes ordonnancées sont inscrites directement dans le livre de rubriques; lorsque la recette ou la dépense arrive à exécution, elle est passée au livre de caisse et au livre de rubriques. Chaque rubrique comprend deux parties: l'ordonnance et l'exécution. Les sommes ordonnancées sont réparties dans deux colonnes suivant qu'elles proviennent de l'exercice écoulé ou de l'exercice en cours; une troisième colonne indique le total des deux premières. Les rubriques peuvent être tenues sur deux pages en regard ou sur une seule. De même, les sommes effectuées peuvent être inscrites sur la même ligne que les sommes ordonnancées correspondantes, ou bien être passées dans l'ordre chronologique pour chaque rubrique.

Date	Ordonnance			Date		Livre de caisse fol.	Exécution
	Exercice précédent	Exercice courant	TOTAL				

	Ordonnance			Exécution	Restes
	Exercice précédent	Exercice courant	TOTAL		

Les opérations ordonnancées non encore effectuées à la fin de l'exercice forment les restes. A l'ouverture de l'exercice, les restes actifs doivent être portés dans les rubriques de recettes comme recettes à encaisser; les restes passifs, au contraire, sont inscrits dans les rubriques de dépenses, comme dépenses à effectuer. Le bouclement des rubriques consiste donc avant tout dans la recherche de ces restes. Bien que théoriquement l'ordonnance

et l'exécution d'une opération peuvent toujours être considérées comme s'effectuant en des temps différents, il arrive souvent en pratique que ces deux stades ont lieu en même temps. Même dans ce cas, il faut passer écriture aussi bien de l'ordonnance que de l'exécution.

Tous les éléments actifs doivent être considérés comme créances de caisse, et les éléments passifs comme dettes de caisse. En conséquence, à l'ouverture des écritures, il faut prévoir une rubrique de recettes pour chaque élément actif et une rubrique de dépenses pour chaque élément passif. Le capital net est traité de la même manière que le passif. Toutes ces sommes, provenant du bilan clôturant l'exercice précédent doivent être portées dans la première colonne de l'ordonnance, soit celle intitulée (ordonnance de l') «exercice précédent».

Les ordonnances de l'exercice en cours sont traitées de la manière suivante :

a) Des ordonnances peuvent se produire sur la base de services de telle sorte que les ordonnances de recettes constituent des bénéfices, les ordonnances de dépenses des pertes. Ainsi, les rubriques de recettes concernant ces opérations constituent les rubriques de bénéfices; les rubriques de dépenses forment les rubriques de pertes et l'ensemble de ces rubriques constitue les rubriques de Profits et Pertes (*wirksame Rubriken*), lesquelles peuvent être divisées en deux groupes selon qu'elles résultent ou non de l'entreprise. La comptabilisation est ici des plus simples: inscription de l'ordonnance dans la rubrique respective; puis lors du paiement écriture de celui-ci dans le livre de caisse et dans la rubrique en question dans la colonne réservée à l'exécution.

b) Des ordonnances peuvent se produire par suite de prestations en argent, par ex. une créance résultant d'un prêt en argent, une dette par suite d'argent emprunté. Dans le premier cas naît une dépense qui entraîne une ordonnance de recettes; dans le second cas, une recette produit une ordonnance de dépenses.

Lors du prêt, celui-ci est inscrit en ordonnance et exécution dans la rubrique de dépenses «Prêt». La créance qui en résulte est portée en ordonnance dans la rubrique de recettes «Prêt». Dans

le livre de caisse, la somme est portée en dépense. Lors du remboursement par l'emprunteur, la recette sera portée dans le livre de caisse, puis dans la colonne «exécution de la rubrique de recettes «Prêt».

Un emprunt sera comptabilisé d'une façon analogue: Au livre de caisse en recettes; au livre de rubriques en ordonnance et exécution de recette et en ordonnance de dépense. Lors du remboursement: Au livre de caisse en dépense; au livre de rubriques en exécution de dépense dans la rubrique où la somme figure en ordonnance.

c) Des ordonnances naissent enfin par suite de prestations en valeurs autres que l'argent. On ramène ce cas au précédent par une écriture en recette et en dépense dans le livre de caisse. Ainsi la vente à crédit d'un élément actif doit être considérée comme vente au comptant suivie immédiatement de prêt de même somme. La vente au comptant est portée en recettes dans le livre de caisse et dans la colonne «Exécution» de la rubrique de recettes où la valeur de cet élément figure déjà en ordonnance. Le prêt est traité comme il est dit sous litt. b).

Le cas contraire, achat à crédit, sera comptabilisé d'une manière analogue: achat au comptant et emprunt de pareille somme. L'achat au comptant est passé dans le livre de caisse en dépense, puis en ordonnance et exécution de dépenses dans la rubrique ouverte à cet élément de la fortune (par ex. marchandises) et en ordonnance dans la rubrique de recettes concernant cet élément actif (par ex. marchandises). L'emprunt sera comptabilisé comme il est dit sous litt. b: au livre de caisse en recettes; au livre de rubriques en ordonnance et exécution de recette et en ordonnance de dépenses. La colonne «Exécution» de la rubrique de dépenses sera remplie lors du paiement de la dette.

Les opérations décrites sous *b* et *c* sont caractérisées par le fait qu'elles se traduisent par une ordonnance de recettes et en même temps une ordonnance de dépenses. Nous les appellerons opérations commutatives.

Si l'on fait le résumé des recettes ordonnancées et des dépenses ordonnancées, on obtient le tableau des profits et des

pertes, analogue au compte de Pertes et Profits de la comptabilité commerciale double. Comme les ordonnances concernant les opérations commutatives n'ont dans leur ensemble aucune influence sur le résultat de l'exercice, on peut, dans ce tableau, ne pas les prendre en considération.

La décomposition de chaque opération en ordonnance et exécution n'a réellement d'intérêt que pour les opérations de profits et pertes. C'est pourquoi, dans la pratique, on cherche à ramener le plus possible d'opérations en opérations de profits et pertes. Ainsi, tous les achats de choses destinées à être employées ou revendues avec ou sans transformations (approvisionnements, matières premières, marchandises, etc) sont considérés comme pertes. La vente de ces choses équivaut à un bénéfice. Comme il reste de ces valeurs à la fin de l'année et qu'elles doivent par conséquent figurer au bilan, on leur ouvre deux rubriques: une rubrique d'inventaire et une rubrique d'exploitation. La première est utilisée seulement lors de l'ouverture et de la clôture des comptes. La deuxième fonctionne pendant l'exercice. A l'ouverture on inscrit la valeur de ces objets en ordonnance de recettes dans les rubriques d'inventaire respectives, et aussitôt les sommes sont reportées en exécution dans les mêmes rubriques, et dans les rubriques d'exploitation en dépenses dans les colonnes de l'ordonnance et de l'exécution. Les achats faits pendant l'exercice sont inscrits dans les rubriques de dépenses d'exploitation. Les ventes sont, par contre, portées dans les rubriques de recettes d'exploitation. Si, à la fin de l'exercice, il existe de ces valeurs, le montant en est reporté des rubriques d'exploitation dans les rubriques correspondantes d'inventaire: dans les premières en ordonnance et exécution de recettes, et dans les dernières en ordonnance et exécution de dépenses de même qu'en ordonnance de recettes. Ainsi les valeurs d'inventaire ressortiront comme restes actifs dans les rubriques de recettes.

Le bilan final s'obtient en rassemblant tous les restes actifs et tous les restes passifs, et en y ajoutant le solde en caisse.

Pour obtenir le compte de profits et pertes, on réunit toutes les rubriques qui représentent des bénéfices ou des pertes, en ne prenant en considération que les sommes ordonnancées durant l'exercice.

Il est recommandable de procéder ainsi :

a) On fait une distinction, dans les rubriques de profits et pertes, entre les ordonnances provenant de la période écoulée (restes) et celles de la période en cours. Le plus simple est d'ouvrir deux colonnes dans ce but, et une troisième pour leur total. Dans les autres rubriques cette distinction n'est pas nécessaire, cependant on peut la faire sans inconvénient.

b) A la clôture des comptes, on établit un tableau synoptique de toutes les rubriques en les résumant par groupes.

c) De ce tableau on tire les chiffres suivants qu'on groupe de nouveau :

1. Les sommes des rubriques de profits et pertes ordonnées pendant l'année courante, pour en dresser le compte de profits et pertes ;

2. Les recettes et dépenses effectuées de toutes les rubriques, pour la vérification du livre de caisse ;

3. Les restes de toutes les rubriques, en ajoutant le solde en caisse, pour l'établissement du bilan de clôture.

M. le Dr Juzi, à qui nous avons emprunté les considérations qui précèdent concernant les deux formes de comptabilité camérale intégrale, reconnaît que ni l'une ni l'autre ne se rencontrent dans la pratique. Les essais de comptabilité camérale allemande (*gehobene kameralistische Buchführung*) s'en rapprochent plus ou moins. Klapdor s'en tient presque exclusivement à la seconde forme. Schneider les combine en adoptant en général la première forme, mais en faisant la distinction entre l'ordonnance et l'exécution des opérations de profits et pertes.

A notre avis, le système intégral de comptabilité camérale — que nous avons dénommé comptabilité camérale double — se soutient parfaitement au point de vue théorique, et il n'y a aucune raison de douter qu'il ne soit capable de fournir les mêmes renseignements que la comptabilité commerciale double. Malgré cela, il ne nous paraît pas recommandable, ni dans les entreprises privées, ni dans les administrations publiques.

Théoriquement, la comptabilité camérale pourrait s'adapter à n'importe quelle entreprise. Elle n'est cependant indiquée que comme comptabilité publique et seulement sous les formes ancienne et nouvelle (comptabilité simple). Les améliorations ne doivent pas être cherchées dans le sens des deux formes de comptabilité camérale double indiquées plus haut, mais dans une direction plus pratique comme nous essayerons de le montrer dans la suite de ce travail.

Nous insistons sur ce point que la comptabilité camérale est, avant tout, destinée aux administrations publiques; on ne la rencontre pas dans les entreprises privées. Cela nous amène à dire quelques mots de la comptabilité publique.

3. Comptabilité publique.

La comptabilité publique est celle des Etats, des villes et autres corporations de droit public.

«Le but de la comptabilité publique, dit Petetin, est d'assurer l'ordre et l'économie dans les finances. Elle assure l'ordre en effet, par l'établissement du budget et des titres de perception, par la constatation méthodique et journalière de la recette et de la dépense, en donnant les moyens de régler, selon les besoins, le mouvement des fonds sur tous les points où s'étend l'action du gouvernement, et, par suite, de pourvoir au fonctionnement régulier des divers services publics.

«L'économie découle naturellement de l'application rigoureuse de ce premier principe, parce que la stricte observation des règles de la comptabilité peut seule assurer le recouvrement des revenus aux époques déterminées par les lois et les titres de perception, prévenir les déficits et les non-valeurs qui résulteraient de l'impéritie ou de la négligence des agents de la perception, maintenir les dépenses dans la limite des crédits autorisés, et parce qu'elle permet au législateur d'établir l'harmonie nécessaire entre les ressources et les dépenses de l'Etat.»

L'administration publique ne vise pas à la réalisation d'un bénéfice immédiat et direct; elle poursuit un but tout différent de celui des entreprises industrielles et commerciales. La comptabilité qui s'y rapporte doit par conséquent être établie sur des principes

autres que la comptabilité commerciale. En effet, la base de la comptabilité publique est le budget, état évaluatif des recettes et des dépenses, constituant un plan dicté par la prévoyance et ayant un caractère légal et obligatoire. Dès lors, le rouage de la comptabilité publique peut être résumé ainsi :

1. Etablissement du budget par l'autorité exécutive;
2. Ce budget est voté par le parlement (autorité législative) et devient obligatoire;
3. Il est exécuté par l'administration (pouvoir exécutif) qui rend compte de sa gestion à l'autorité législative.

L'administration veille à l'ordonnance des recettes et des dépenses; elle a sous ses ordres un service de caisse qui est chargé d'exécuter ces ordonnances.

Le caissier est responsable de ses opérations vis-à-vis de l'administration et vis-à-vis de l'autorité législative; sa responsabilité est matérielle et il doit généralement fournir une caution. Il est tenu de rendre compte.

L'administration a plutôt une responsabilité morale; elle n'est pas tenue à fournir de caution, mais elle peut être relevée de ses fonctions si son incapacité ou sa négligence motivent cette mesure. Elle rend un compte public de sa gestion.

La comptabilité doit tenir compte de ces particularités et être une comptabilité du budget. En regard des recettes et des dépenses à effectuer (ordonnance), elle doit indiquer clairement les recettes et les dépenses effectuées (exécution), afin de permettre une comparaison entre ce qui devait être fait et ce qui a été fait. «Il faut, dit Léon Say, que la comptabilité du budget, quel qu'il soit, soit conçue de telle façon que, lorsqu'il arrive à exécution, cette exécution puisse être exactement suivie et aisément contrôlée par le Parlement et l'Administration.» De ces principes du célèbre économiste français, nous nous plaçons à rapprocher cette déclaration d'un auteur allemand, Klapdor, qui s'est spécialisé dans ces questions de comptabilité publique: «Puisqu'un budget, de par son caractère obligatoire (*als zwingende Norm*) ne peut être dépassé ni enfreint, un des buts principaux de la comptabilité doit être de fournir la preuve que le budget a été observé, et

par là, que l'administration et la gestion des deniers sont basés sur le budget.»

Quels sont les systèmes de comptabilité capables de satisfaire à ces exigences? Nous répondrons sans hésiter: tous, et spécialement la comptabilité double, la comptabilité constante, la logismographie et la comptabilité dite camérale. Ces systèmes ont chacun leurs avantages comme aussi leurs admirateurs, et ils ont été tour à tour et parfois simultanément employés dans les administrations publiques. La comptabilité double est en usage dans plusieurs Etats, petits ou grands; la comptabilité constante a été introduite par Hügli dans l'Etat de Berne et dans quelques communes de l'ancien canton; la logismographie a fait ses preuves en Italie et la comptabilité camérale est appliquée, avec plus ou moins de succès, dans bon nombre d'Etats et surtout de communes.

4. Historique.

Le mot «caméral» vient de camera qui signifie chambre. Il faut entendre par là, la chambre voûtée où, pendant la féodalité, les seigneurs, les couvents et les chapitres enfermaient leur trésor. Le trésorier s'appelait camérier¹⁾.

Le genre de comptabilité a dû nécessairement varier suivant le but assigné au comptable. Une forme très ancienne et encore de nos jours très répandue consiste à passer les écritures journalières dans un livre de caisse pour les opérations concernant les mouvements d'espèces, et dans un livre de comptes-courants pour celles qui ont trait aux relations avec des tiers; le plus souvent ce dernier livre est remplacé par des listes ou rôles, un rôle étant prévu pour chaque genre d'affaires. On n'a donc comme livre chronologique que le livre de caisse. Les opérations inscrites au livre de caisse peuvent être classées selon les postes du budget dans un livre de rubriques. A la fin de l'exercice, on établit les

¹⁾ „Der Ausdruck *Kammer* wird schon unter den fränkischen Königen zur Bezeichnung des fürstlichen Privatvermögens gebraucht, bald aber erhielt er auch die Bedeutung von fürstlichen Schatzkammer im Sinne von Staatskasse“. Tiré de *Handwörterbuch der Staatswissenschaften, fünfter Band, von Dr. W. Lexis*.

comptes avec classement des recettes et dépenses par catégories, d'où l'on déduit le résultat qui est un excédent de recettes ou un excédent de dépenses. Les comptes contiennent en outre d'autres indications, notamment un état de la fortune et un tableau comparatif de la fortune nette au commencement de l'exercice et à la fin, l'excédent étant une augmentation ou une diminution de fortune. C'est la comptabilité camérale ancien style. La comptabilité camérale nouveau style est une invention autrichienne, résultat des efforts faits au 18^{me} siècle dans ce pays en vue d'apporter plus d'ordre dans les finances publiques. En 1760, Marie-Thérèse institua une cour des comptes (*Hofrechenkammer*) dont le président fut le comte Zinzendorf, et dont le but était de rechercher quelle est la meilleure manière de tenir la comptabilité de l'Etat. La comptabilité camérale ancienne, ayant été reconnue insuffisante, on avait déjà, quelques années avant l'institution de la cour des comptes (1750), introduit la comptabilité double comme comptabilité de l'Etat. Mais ce système, non plus, ne donnait pas entière satisfaction; on lui reprochait surtout d'être compliqué et très coûteux. Lors de l'introduction de la comptabilité double, le chef-comptable de la cour des comptes Mathias Puechberg, s'était déclaré partisan de la comptabilité camérale à laquelle il y avait lieu toutefois d'apporter des modifications. Il fut chargé d'établir de nouvelles bases et c'est ainsi que naquit la forme dite «comptabilité camérale nouveau style.» Celle-ci fut d'abord appliquée dans un domaine du comte Zinzendorf, et après en avoir reconnu le bon fonctionnement, Puechberg publia son ouvrage *Einleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungsfusse auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewandt, Wien 1762*. Ce traité servit de guide pour les conférences publiques qui furent données à Vienne sur ce sujet et en 1768 la comptabilité camérale nouvelle fut introduite dans l'administration de l'Etat; la comptabilité double fut maintenue dans les services en régie où elle paraissait la plus avantageuse.

On peut donc affirmer que la comptabilité camérale nouvelle est d'origine autrichienne. On pourrait cependant lui décerner un double certificat de nationalité, si l'on en croit un professeur de Heidelberg le Dr Jung qui, dans son ouvrage paru en 1786 à

Leipzig *Anleitung zur Kameral-Rechnungswissenschaft* présente la comptabilité connue depuis longtemps en Autriche comme une invention toute nouvelle émanant de lui-même.

Si l'Allemagne tient à ce double indigénat, elle peut être non moins fière d'avoir apporté à la comptabilité camérale son tribut de perfectionnement qui trouve son expression dans une foule d'ouvrages qui ont surgi à la fin du 19^{me} et au commencement du 20^{me} siècle dans ce pays. La préoccupation essentielle de ces auteurs est de réunir les avantages de la camérale et ceux de la comptabilité double. Ils en arrivent ainsi à la *gehobene kameralistische Buchführung*, permettant l'établissement d'un compte de Pertes et Profits et d'un Bilan.

5. Le budget.

Le mot budget signifie des choses diverses suivant les époques. Il vient des vieux mots bouge, bouget, bougette employés au moyen-âge pour désigner un petit sac. Les Anglais, après avoir donné ce nom au sac contenant les papiers et documents que le chancelier de l'échiquier déposait sur le bureau de la chambre des communes, à la suite de son exposé financier, ont fini par prendre l'habitude de donner le même nom à cet exposé lui-même. En leur empruntant le mécanisme parlementaire et constitutionnel, les Français leur en ont en même temps pris les expressions (Larousse).

Le budget est le procédé que les peuples civilisés ont adopté pour arriver à l'ordre, la vigilance, l'exactitude, en un mot la bonne administration des affaires publiques. C'est un état de prévision des recettes et des dépenses qui doivent avoir lieu pendant une période donnée.

Le budget est, en général, établi, discuté et adopté avant l'ouverture de la période sur laquelle il porte; il est donc préalable. Ce principe n'est pas toujours respecté; en France, par exemple, il arrive fréquemment que l'année financière s'ouvre avant que le budget ait été adopté; la chambre vote alors des douzièmes provisoires qui ne sont autres que des avances mensuelles¹⁾.

¹⁾ Un système analogue fonctionne en Belgique et en Italie. En Angleterre, quand le budget n'est pas voté avant le 1^{er} avril (commencement de l'année

Une fois accepté, le budget a force de loi; les organes chargés de son exécution sont tenus de recouvrer les recettes, et ils ne peuvent dépasser les dépenses prévues sans une autorisation expresse. Ce caractère légal et obligatoire¹⁾ du budget entraîne un principe qui est à la base de la comptabilité administrative: la comptabilité publique doit être une comptabilité du budget, c. à. d. qu'elle doit permettre de juger si le budget a été observé.

Le budget est établi pour une certaine durée. Celle-ci a varié suivant les pays et suivant les époques; elle est actuellement partout annuelle. En Angleterre, la *période budgétaire* va du 1^{er} avril au 1^{er} avril de l'année suivante; aux Etats-Unis, en Norvège, en Italie, etc, elle court du 1^{er} juillet au 1^{er} juillet; enfin dans les autres pays France, Belgique, Hollande, Suisse, etc, elle coïncide avec l'année civile. Comme il n'est pas possible que l'exécution du budget soit entièrement terminée à la fin de la période budgétaire, et que d'un autre côté, cette période ne peut pas rester indéfiniment ouverte, il est prévu un délai supplémentaire pour l'accomplissement du budget et la reddition des comptes²⁾. Ce délai s'appelle *période complémentaire*. *L'exercice* comprend toute la

budgétaire), les chambres votent des acomptes sur la base du budget proposé. Dans d'autres pays (Espagne, Turquie, Japon, Bavière, Saxe, etc) le gouvernement a le droit de proroger le budget de l'année écoulée jusqu'à la votation du nouveau budget.

La loi bernoise du 21 juillet 1872 stipule que, dans le cas ci-dessus, le gouvernement est autorisé à effectuer les dépenses de l'administration courante sur la base du projet de budget qu'il a soumis au grand conseil.

La législation fédérale ne dit rien sur ce point. Cependant il s'est présenté deux cas où le budget n'a pu être adopté avant le 1^{er} janvier. Le budget pour l'année 1872 a été voté les 31 janvier et 3 février 1872, celui de 1874 a été voté les 28 et 29 janvier de la même année. Dans les deux cas le Conseil fédéral a agi, du 1^{er} janvier jusqu'à la votation du budget, en se basant sur son projet de budget.

¹⁾ En Suisse le budget n'est pas assimilé à une loi comme en France, en Allemagne, en Belgique, etc; c'est un arrêté. Il a un caractère interne, administratif, c. à. d. qu'il constitue une norme que le pouvoir législatif fixe au pouvoir exécutif.

²⁾ Cependant en Angleterre et aux Etats-Unis, les comptes sont bouclés à la fin de l'année financière, c. à d. pour l'Angleterre au 31 mars et pour les Etats-Unis au 30 juin. En Italie, les restes (residui) actifs et passifs font l'objet d'une comptabilité distincte, indépendante de celle de l'année où les engagements ont pris naissance, ainsi que de celles des années suivantes.

période pendant laquelle le budget est ouvert, c. à. d. la période budgétaire plus la période complémentaire.

Le budget doit être universel, en ce sens qu'il doit comprendre toutes les recettes et toutes les dépenses à effectuer¹⁾. Certains Etats ont eu deux budgets: l'un des dépenses ordinaires, l'autre des dépenses extraordinaires. Dans ce cas il est d'usage de pourvoir au premier avec les ressources permanentes (impôts, revenus du domaine public); le deuxième est alimenté au moyen d'emprunts. Il n'entre pas dans le cadre de cette modeste étude d'apprécier l'opportunité de cette dualité du budget. Disons seulement en passant qu'il nous paraît qu'elle ne peut, en général, qu'engendrer obscurité et parfois exagération des dépenses²⁾.

¹⁾ Actuellement la théorie généralement admise est que toutes les recettes de l'Etat constituent un *fonds unique*, qui servira à couvrir les dépenses de l'Etat quelles qu'elles soient. Ce principe de la non-affectation des recettes n'a pas toujours été reconnu. Il y a affectation d'une recette lorsque le produit de celle-ci est destiné à couvrir une dépense pour un objet déterminé. Ainsi un Etat peut affecter certains revenus au service des intérêts et de l'amortissement d'un emprunt; ce système est encore en vigueur dans les pays jouissant d'un faible crédit public (Turquie, Grèce, Serbie, etc); il présente plusieurs inconvénients, dont la diminution de l'indépendance politique n'est pas le moindre; tous les Etats à finances solides l'ont rejeté. L'affectation des recettes peut aussi avoir pour but de limiter le montant d'une recette ou d'une dépense.

De même que l'affectation des recettes, la personnification juridique d'un service public porte atteinte à l'unité du budget. Il y a personnification juridique quand les recettes d'un service public auquel il a été affecté un patrimoine (domaine, bâtiment, capital déterminé, etc.) ne rentrent pas dans le fonds unique, mais servent à couvrir les dépenses de ce service, l'excédent revenant au dit service. La personnification d'un service public le tient en dehors des influences politiques; elle est de nature à attirer des libéralités; enfin elle pousse à l'ordre et à l'économie. Par contre, elle brise l'unité budgétaire et restreint le contrôle des pouvoirs publics. (voir Jèze p. 84 et s.)

On appelle *budget net* celui où ne figure que la différence entre les recettes et les dépenses portant sur un même objet; ainsi sous la rubrique impôts, on peut ne rien faire figurer aux dépenses et porter aux recettes le produit net des impôts, après déduction des frais de perception et des éliminations (impôts irrécouvrables, impôts restitués). Si l'on inscrit aux recettes le montant total des recettes brutes, et aux dépenses les frais de perception et les éliminations, on a le *budget brut*. Ce dernier système est pratiqué par la plupart des pays (Suisse, France, Angleterre, Belgique, Italie, etc.); le budget net est appliqué dans quelques Etats allemands. (voir Jèze p. 136 et s.)

²⁾ On en a souvent profité pour équilibrer le budget ordinaire en faisant figurer au budget extraordinaire des dépenses qui auraient dû être couvertes par les impôts, de même que pour masquer une exagération des dépenses publiques.

Si nous posons en principe que le budget doit être unique et universel, ce n'est pas à dire qu'il doive contenir exactement toutes les dépenses qui auront lieu pendant l'exercice. L'établissement du budget étant préalable, il arrive nécessairement que des crédits doivent être dépassés ou ouverts. Dans le premier cas on parle de *crédits supplémentaires* ; s'il s'agit de nouveaux crédits, ceux-ci portent le nom de *crédits extraordinaires*¹⁾.

Il est admis de nos jours que le budget doit être public. Dans une commune il est déposé officiellement au bureau de la mairie où chaque citoyen peut le consulter ; dans la plupart des villes il est imprimé et distribué gratuitement aux contribuables. Dans les Etats constitutionnels il est distribué aux représentants du peuple aux chambres. Le principe de la publicité du budget n'est pas très ancien ; il a été introduit en France par une ordonnance du 24 janvier 1789, confirmée par décret de l'assemblée constituante du 25 novembre de la même année. Cependant il est à remarquer qu'à cette époque le budget en France n'était que partiel, une partie notable des recettes et des dépenses n'y figuraient pas. Ce n'est qu'en 1814 qu'il devint complet. Une loi du 21 avril 1832 donna au principe de la publicité du budget une nouvelle extension en ordonnant l'impression et la distribution aux chambres du rapport annuel de la cour des comptes sur le résultat de ses travaux.

Le budget doit être conçu d'une manière simple, claire, sincère et rationnelle²⁾. Il comprend deux grands chapitres : celui des

¹⁾ En Italie il existe un „fonds de réserves pour les dépenses obligatoires et d'ordre “, et un „fonds de réserves pour les dépenses imprévues“ destinés à couvrir les dépenses imprévues et les dépassements de certains crédits désignés chaque année par la loi du budget.

²⁾ Le budget, doit-il être contenu dans un seul document ?
En Suisse, en France, en Allemagne, un seul volume contient toutes les recettes et toutes les dépenses de l'Etat.

En Angleterre, ce n'est pas le cas, mais l'unité budgétaire se trouve rétablie en grande partie par le budget speech présenté oralement par le Chancelier de l'Echiquier devant le comité des Voies et Moyens, et dans lequel il rapproche toutes les opérations financières, de quelque nature qu'elles soient.

Aux Etats-Unis il n'y a pas de budget des recettes. D'autre part les crédits annuels sont répartis en un assez grand nombre de lois séparées (appropriation acts).

En Belgique les recettes et les dépenses de l'Etat, au lieu d'être réparties

recettes et celui des dépenses. Chacun de ces chapitres est divisé lui-même en rubriques et sous-rubriques dont l'économie varie suivant les cas. Pour fixer les idées, nous reproduisons ci-après les principales divisions du budget français (1913):

RECETTES.	DÉPENSES.
Contributions directes. Taxes assimilées. Enregistrement. Timbre et opération de bourse. Taxe sur le revenu des valeurs mobilières, etc. Douanes. Contributions indirectes. Sucres.	Dettes publiques. Justice. Affaires étrangères. Intérieur. Finances. Guerre. Marine. Instruction publique. Beaux-Arts. Commerce et Travail. Postes et Télégraphes. Colonies. Agriculture. Travaux publics. Frais de régie. Remboursements, restitutions.
Monopoles et exploitations industrielles. Allumettes. Tabacs. Poudre à feu. Postes. Télégraphes. Téléphones. Produit de diverses exploitations.	
Produits domaniaux. Domaine non forestier. Forêts. Produits divers. Ressources exceptionnelles. Recettes d'ordre. Produits recouvrables en Algérie.	
Total 4 859 366 606	4 742 756 093

dans les articles ou les tableaux d'un projet unique, sont éparpillées dans une quinzaine de lois distinctes, élaborées, discutées et votées séparément.

En Italie le budget se compose du budget des recettes et d'autant de budgets de dépenses qu'il y a de ministères. Ces états font l'objet de lois distinctes. Pour ramener l'unité, la loi prescrit qu'une récapitulation soit faite et votée par le Parlement dans la loi relative au budget des recettes. Enfin l'Italie vote, au milieu de l'année financière une loi de rectification. (Jèze p. 160 et 161.)

Quant à la technique et au mécanisme budgétaire, il existe des différences notables suivant les pays. Tout ce qu'on peut dire c'est que le budget est établi par l'autorité exécutive, puis discuté et adopté, éventuellement avec des modifications, par le pouvoir législatif.

Les Etats-Unis seuls font exception à cette règle. Dans ce pays, le budget est établi par le comité des voies et moyens de la chambre des représentants; il est ensuite proposé à l'adoption de la chambre des représentants; puis le bill va au Sénat. Après adoption par les deux chambres, il est soumis à la sanction du président.

Nous verrons plus loin qu'en France, chacune des chambres (Sénat et Chambre des députés) a une commission du budget, tandis qu'en Angleterre, l'examen et la discussion du budget se font dans des séances des deux chambres, dites séances en comité, où tous les membres peuvent assister, mais où en fait ne prennent part que les principaux intéressés; les décisions prises n'ont aucun caractère obligatoire, et c'est la chambre, siégeant en séance régulière, qui les ratifie.

Nous extrayons de «l'Annuaire général de la France et de l'étranger 1919» les renseignements suivants concernant le budget de l'Etat français:

«Le budget en France est unique, mais au budget général se rattachent divers budgets ayant une existence autonome: ce sont les *budgets annexes*. Ils se rapportent à des services spécialisés, à des exploitations industrielles. Le but poursuivi par ces budgets est de rapprocher les recettes et les dépenses de ces services afin d'établir les soldes annuels en bénéfice ou en perte. Comme pour le budget général, les budgets annexes sont arrêtés chaque année en recettes et en dépenses, mais à un montant égal les uns des autres. L'excédent éventuel des recettes est viré au Trésor, de même que s'il y a déficit, celui-ci est couvert par les recettes du budget général. Grâce à ce jeu d'écriture, chaque service annexe se balance exactement. Le nombre de ces petits budgets vivant à côté du budget général, a varié fréquemment; à l'heure actuelle il en existe neuf, savoir:

Fabrication des monnaies et médailles,

Imprimerie nationale,
Légion d'honneur,
Service des poudres et salpêtres,
Caisse des invalides de la marine,
Ecole centrale des arts et manufactures,
Caisse nationale d'épargne,
Chemin de fer et port de la Réunion,
Chemins de fer de l'Etat.

L'initiative budgétaire appartient en propre au pouvoir exécutif c.-à-d. au gouvernement. Chaque ministre prépare, de son côté, le budget de son département. Le ministre des finances centralise, contrôle quelquefois, dans une certaine mesure, l'ensemble des projets ministériels, auxquels il joint le projet de budget de recettes préparé par lui seul, suivant le système d'évaluation dit «de l'antépénultième année», qui consiste à inscrire comme produits probables de l'exercice futur les résultats effectifs du dernier exercice connu. La réunion de ces divers projets constitue, avec son commentaire, *l'exposé des motifs*, le projet de budget général de l'année suivante. Il est déposé sur le bureau de la chambre des députés, obligatoirement saisie la première. La *commission du budget*, élue à cet effet, se saisit aussitôt des projets du gouvernement qu'elle étudie en subdivisant le travail entre un certain nombre de rapporteurs particuliers. Un rapport général résume l'ensemble des opérations budgétaires et propose à la chambre le texte du projet de loi financier sorti de ses délibérations ainsi que de sa collaboration avec le gouvernement. La discussion publique intervient peu après, portant à la fois sur l'ensemble du projet; c'est la *discussion générale* suivie de la *discussion par article* ou par chapitre des tableaux de dépenses. A la discussion générale se rattache souvent l'étude de réformes fiscales importantes qui sont dites *incorporées* au budget. Quand on élimine ces réformes pour en faire l'objet de lois spéciales, on vote leur *disjonction*. Au cours de la discussion interviennent les amendements déposés par les membres de la chambre, tant pour l'augmentation ou la diminution d'un crédit que pour la modification des ressources fiscales. C'est là que l'initiative parlementaire individuelle se manifeste en France,

contrairement à la méthode anglaise qui réserve au seul gouvernement le droit de proposer la dépense.

Une fois voté à la chambre, le budget passe au Sénat où la même procédure est suivie. Les désaccords entre les deux chambres sont résolus par des concessions réciproques, pratiquées avec succès depuis la mise en vigueur de la constitution de 1875. Le budget ainsi voté devient par sa promulgation au *Journal officiel*, la *loi des finances* de l'année à laquelle elle se réfère.

Le budget une fois sanctionné, n'en a pas moins besoin d'allocations nouvelles ou *crédits additionnels*. Ceux-ci sont *extraordinaires* quand ils s'appliquent à des services ou des portions de services non prévus par le législateur; *supplémentaires*, quand ils tendent simplement à augmenter les allocations de services déjà inscrits au budget, et enfin *complémentaires*, s'ils sont ouverts après la clôture de l'exercice, pour régulariser des excédents de dépenses. Le surplus de ces charges tend à rompre l'équilibre du budget. Il y a par contre la ressource des *annulations de crédits*, effaçant du budget des allocations non employées, soit pour les reporter à l'exercice suivant (annulation d'ordre), soit pour les faire totalement disparaître (annulation définitive).

Dans le cas où l'année financière menace de s'ouvrir avant que les chambres aient terminé le vote du budget, on a recours au vote des *douzièmes provisoires*, c.-à-d. d'acomptes mensuels en cours d'exercice, suivant une répartition purement provisoire.

Votée et promulguée, la loi des finances retourne aux mains de l'administration qui va assurer son exécution (perception des recettes autorisées par la loi, centralisation du produit de ces recettes dans les caisses du Trésor représenté par les trésoriers-payeurs généraux, receveurs particuliers des finances, percepteurs, et, d'autre part, le paiement, au moyen des fonds du Trésor, des dépenses prévues par la loi et dans la mesure des crédits qui y sont ouverts).

Le budget se trouve exécuté dans certains délais à l'expiration desquels l'exercice est *clos*, tandis qu'au bout de cinq années pendant lesquelles les créanciers retardataires peuvent être désintéressés, l'exercice est *périmé*. Le contrôle intervient alors, sous ses formes administrative, judiciaire et législative. A cet effet, les comptables

présentent leurs *comptes*, qui sont au budget ce que les résultats réalisés sont aux prévisions. D'abord examiné par une *commission de vérification*, l'ensemble de ces comptes est soumis au contrôle de la *cour des comptes* qui se prononce par voie de déclarations générales sur les comptes de gestion annuelle et sur la situation définitive de l'exercice expiré; puis par voie de *rapport public*, au chef de l'Etat. Une fois saisi et éclairé, le Parlement statue sur le règlement définitif de l'exercice. C'est la *loi des comptes*. Le budget se trouve alors parvenu au terme de son existence.

A côté du budget de l'Etat, ceux des colonies, départements, communes et établissements publics, sont votés, exécutés et contrôlés d'après les mêmes principes généraux, avec des modalités variables dérivant des pouvoirs administratifs.»

Le budget de la Confédération suisse est établi par le Conseil fédéral¹⁾. Le Message de ce Conseil à l'Assemblée fédérale concernant le budget d'un exercice est un fort in-quarto de 250 pages

¹⁾ L'art. 102 chiffre 14 de la Constitution fédérale attribue au Conseil fédéral le soin d'établir un projet de budget et de le soumettre à l'assemblée fédérale qui, aux termes de l'art. 85 chiffre 10, a compétence pour l'établissement du budget annuel. Conformément à l'arrêté fédéral concernant l'organisation et l'activité du Conseil fédéral du 28 juin 1895, le département fédéral des finances rassemble les projets élaborés par les différents départements, les examine, y apporte éventuellement des modifications et propose au Conseil fédéral le projet de budget et le texte du message à soumettre aux chambres.

Actuellement on procède comme suit: vers la fin de juin le Conseil fédéral invite les directions à préparer un projet de budget pour ce qui concerne leurs départements, et à le faire parvenir à la direction des finances pour au plus tard le 1^{er} septembre. Celle-ci examine les projets reçus des différents départements, y apporte les changements qu'elle juge utiles, prépare le message qu'elle soumet avec le budget au Conseil fédéral ordinairement dans la première moitié d'octobre. Le Conseil fédéral discute ce projet de budget et de message, et après l'avoir adopté charge le département des finances de le mettre éventuellement au point et de le soumettre aux commissions financières de chaque conseil au plus tard un mois avant l'ouverture de la session de décembre. Les députés aux chambres fédérales le reçoivent pour le 15 novembre au plus tard.

La commission financière de chaque conseil se partage en sous-commissions qui se répartissent la tâche et se réunissent en séances plénières pour prendre les décisions.

La priorité budgétaire alterne entre les deux conseils (contrairement à ce qui a lieu en France, en Angleterre, en Italie, en Belgique, etc., où la chambre basse a un droit de priorité sur la chambre haute).

Les débats sont publics. D'abord est présenté le rapport de la commission,

environ. Il débute par une courte introduction et est divisé en deux parties : 1. le budget général, 2. le budget des établissements en régie.

Le budget général comprend lui-même deux chapitres : a) Recettes, b) Dépenses. Pour donner une idée de la division de chacun de ces chapitres, nous reproduisons le tableau récapitulatif des recettes et celui des dépenses pour l'année 1920.

Compte de 1918	Budget de 1919	RECETTES	Budget de 1920
		RÉCAPITULATION DES RECETTES	
24 315 792, 11	16 833 020	I. Revenu des capitaux	22 712 275
		II. Administrat. générale	
54 160, 94	49 900	Chancellerie fédérale	61 700
100 417, 69	80 000	Tribunal fédéral	90 000
—	—	Tribunal des assurances	2 000
154 578, 63	129 900		
		III. Départements	
42 536, 60	47 500	Départ. politique	1 404 000
48 943, 92	48 000	„ de l'intérieur	793 600
1 304 042, 55	1 222 500	„ de justice et police	2 217 300
1 534 611, 97	1 279 050	„ militaire	1 543 440
62 436 005, 23	69 014 081	„ des finances et douanes	95 675 092
5 241 922, 46	8 328 400	„ de l'économie publique	4 594 600
		„ des postes et chemins de fer	147 538 810
121 156 790, 10	129 051 510		
191 764 852, 83	208 991 041		
5 469 856, 56	3 846 039	IV. Divers	4 767 183
221 705 080, 13	229 800 000	Total des recettes	281 400 000

puis la discussion générale est ouverte. Chaque député a le droit de proposer des modifications. En pratique, le Conseil ne se prononce pas immédiatement et directement sur des propositions d'un de ses membres, mais les renvoie à la commission financière pour rapport et entend le Conseil fédéral à ce sujet.

Les crédits doivent être votés par les deux chambres; s'il existe entre celles-ci des divergences de vues, on procède par concessions réciproques. Si enfin un poste n'a pas pu réunir l'assentiment des deux chambres, il tombe.

La Constitution fédérale ne connaît pas le referendum budgétaire; le budget n'est jamais soumis à la votation populaire. (D'après Dr W.-J. Balsiger).

Compte de 1918	Budget de 1919	DÉPENSES	Budget de 1920
		RÉCAPITULATION DES DÉPENSES	
59 931 039, 91	66 645 171	I. Service de la dette	90 384 486
		II. Administrat. générale	
567 236, 20	408 900	Conseil national	547 000
62 432, 95	53 600	„ des Etats	65 000
176 250, —	128 000	„ fédéral	177 000
888 127, 20	823 491	Chancellerie fédérale	1 053 100
722 930, 62	729 372	Tribunal fédéral	842 815
162 604, —	205 500	„ „ des assurances	269 900
2 579 581, 07	2 348 863		
		III. Départements	
2 077 850, 16	1 834 375	Départ. politique.	5 577 760
15 441 618, 72	14 747 007	„ de l'intérieur	20 734 078
2 316 249, 19	2 792 190	„ de justice et police . . .	5 246 308
44 692 950, 52	38 422 605	„ militaire	48 279 848
13 821 215, 52	16 150 780	„ des finances et douanes	20 415 963
15 788 809, 61	24 156 099	„ de l'économie publique	26 251 058
		„ des postes et chemins	
126 801 945, 89	139 216 893	de fer	178 743 522
220 940 639, 61	237 319 949		
		IV. Divers	1 062 162
148 507, 30	1 086 017	Total des dépenses	399 650 000
283 599 767, 89	307 400 000		
		BILAN	
221 705 080, 13	229 800 000	Les recettes prés. s'élèvent à	281 400 000
283 599 767, 89	307 400 000	Les dépenses „ „ „	399 650 000
61 894 687, 76	77 600 000	Excédent présumé des dépenses	118 250 000

Les différents chapitres des recettes et des dépenses sont accompagnés de l'«Exposé des motifs». Les recettes et les dépenses présumées sont mises en présence dans un chapitre final appelé «Bilan» et que nous reproduisons ci-dessus.

6. Comptabilité camérale ancienne.

a) Généralités.

Avant le milieu du 18^{me} siècle, la comptabilité des administrations publiques et des domaines seigneuriaux ne comprenait qu'un grand livre divisé en rubriques de recettes et en rubriques de dépenses; les opérations effectuées étaient notées directement dans ce grand livre sous la rubrique à laquelle elles appartenaient. Il n'était pas tenu de livre de caisse. En comptabilité camérale, le classement systématique a donc précédé l'ordre chronologique.

Sous l'influence du développement de la comptabilité double, on sent de plus en plus la nécessité de classer les écritures par ordre de dates; c'est à Puechberg que revient l'honneur d'avoir introduit le livre de caisse dans la comptabilité camérale.

La comptabilité camérale ancienne est encore très répandue de nos jours; c'est celle qui est pratiquée dans toutes nos communes jurassiennes. Dans la plupart des communes, il n'est tenu pendant l'exercice qu'un seul livre, le livre de caisse dans lequel sont inscrites les recettes et les dépenses au fur et à mesure qu'elles s'effectuent. A la fin de l'exercice, les postes du livre de caisse concernant le même objet sont groupés et reportés au compte annuel qui comprend des rubriques de recettes et des rubriques de dépenses.

Le groupement des postes du livre de caisse pour le report au compte annuel donne lieu à un travail long et rendu plus pénible encore par les fréquentes erreurs et les oublis qui sont presque inévitables. Il constitue le gros souci des caissiers et est une des principales causes du retard apporté dans la reddition des comptes. Pour éviter ce long travail, certains caissiers tiennent dans le courant de l'exercice, à côté du livre de caisse, un livre de rubriques. Comme son nom l'indique, ce livre est divisé en rubriques, qui correspondent exactement à celles du budget. A la fin de l'exercice, ces rubriques sont additionnées séparément et le total de chaque rubrique est reporté dans le compte annuel. Ce dernier n'est donc que le relevé du livre de rubriques, mais où ne figurent que l'indication de la rubrique et le total de celle-ci, le détail étant omis.

Le compte porte sur l'exercice budgétaire complet, de sorte qu'il peut être comparé (opérations effectives) avec le budget (tableau de prévisions ayant caractère légal).

Examinons de plus près les livres cités ci-dessus, soit le livre de caisse et le livre de rubriques, puis le compte annuel établi à la fin de l'exercice.

b) Livre de caisse.

Le livre de caisse est tenu par le caissier, employé responsable sous les ordres de l'autorité exécutive (conseil communal). Le caissier y inscrit ses recettes et ses dépenses au fur et à mesure qu'elles s'effectuent, c.-à-d. dans l'ordre chronologique. Chaque inscription est faite sur la base d'un document établi par l'autorité compétente (mairie, dicastères, etc.), le caissier n'a l'initiative d'aucun mouvement de caisse, sauf ceux qui pourraient lui être attribués expressément. Les pièces justificatives sont numérotées et classées pour être conservées. Pour certaines recettes spéciales, par exemple pour les impôts, de même que pour certaines dépenses (traitements des fonctionnaires et des employés, etc.) il est établi des listes de couleurs, de formes et d'agencements variables. Le caissier recevra ainsi de l'autorité compétente des listes de perception ou rôles sur la base desquelles il établira les bordereaux d'impôts à raison de un bordereau pour chaque contribuable.

Les autres pièces justificatives seront des mandats de recettes, des mandats de paiements, des rôles de vente de bois, de parcelles, etc. Les listes de perceptions, rôles de vente, etc. remises au caissier seront, de préférence des copies tirées de registres déposés dans les bureaux de l'autorité qui les établit. Les mandats seront sortis de carnets à souches ou de carnets permettant de conserver le double (système d'auto-copieurs).

Il est de règle que le caissier ne doit rien payer sans exiger un reçu, et ne doit rien recevoir sans en donner décharge. Les reçus que délivre le caissier sont extraits d'un livre à souche ou d'un auto-copieur.

Il serait bon que toutes les pièces de recettes fussent d'une couleur déterminée (rouge par ex.); toutes les pièces de dépenses également de même couleur, différente de celle des recettes (blanche

par ex.); et toutes les pièces se rapportant au service interne (de caisse principale à caisse secondaire par ex.), d'une autre couleur conventionnelle, ces pièces étant numérotées et classées à part pour les recettes et à part pour les dépenses. Les numéros des pièces justificatives figureront au livre de caisse à côté de chaque écriture.

Le caissier, choisi avec le plus grand soin, fera sa caisse régulièrement et consciencieusement; en aucun cas l'argent appartenant à la commune ne sera mélangé avec la caisse privée du caissier. Quant à l'organisation matérielle des locaux, on se conformera, dans la mesure du possible, aux exigences de la technique moderne.

Le livre de caisse est tenu :

1. sur une seule page avec double colonne, la première destinée aux recettes, la deuxième réservée aux dépenses;
2. sur deux pages en regard, celle de gauche pour les recettes et celle de droite pour les dépenses;
3. à colonnes, en divisant la page des recettes de même que celle des dépenses en autant de colonnes qu'il faut pour le classement de ces opérations, en se basant sur les divisions du budget.

Exemple de livre de caisse tenu sur une seule page :

Date	Opérations	Pièces justifi- catives	Recettes	Dépenses

Exemple de livre de caisse tenu sur deux pages en regard :

Page de gauche.

Date	Opérations	Pièce N°	Recettes

Page de droite.

Date	Opérations	Pièce No	Dépenses

L'agencement du livre de caisse à colonnes dépend évidemment de sa destination. Un caissier de commune qui tient en même temps les caisses municipale, bourgeoise, du fonds des écoles, du fonds des pauvres, de l'assistance permanente et de l'assistance temporaire, divisera chaque page des recettes et des dépenses en autant de colonnes qu'il y a de subdivisions administratives dont il est le caissier, et en outre il prévoira une colonne pour le total de ces recettes ou de ces dépenses. Ainsi :

Page de gauche.

RECETTES.

Date	Références	Libellé	Sommes	Compte municipal	Compte bourgeois	Compte des écoles	Compte des pauvres	Compte de l'assistance temporaire	Compte de l'assistance permanente	Compte de l'assistance permanente

Page de droite, même disposition pour les dépenses.

On peut aussi disposer son livre de caisse en employant un format oblong et de la manière suivante :

MOIS de

Pièce No	Date	Nom et prénom	Objet de l'écriture	Fol.	Caisse		Municipalité	
					Recettes	Dépenses	Rec.	Dép.

Suite.

Bourgeoisie		Ecoles		Assistance perman.		Assistance tempor.	
Rec.	Dép.	Rec.	Dép.	Rec.	Dép.	Rec.	Dép.

Si le caissier n'a que la tenue d'une caisse, celle de la bourgeoisie par exemple, son livre de caisse pourra avoir les colonnes suivantes :

Page de gauche.

RECETTES.

Date	Réf.	Libellé	Sommes	Locations de terrains	Vente de bois	etc.	Divers

Page de droite.

DÉPENSES.

Date	Réf.	Libellé	Sommes	Pâturages	Forêts	etc.	Divers

Il est bon que l'autorité qui émet les mandats inscrive sur le document lui-même le numéro de la rubrique du budget que cela concerne, par exemple : II 14. Le caissier, en passant écriture de la recette ou de la dépense, inscrit alors ce numéro dans une colonne spéciale du livre de caisse. S'il n'est tenu, dans le courant de l'année, que le livre de caisse, l'inscription du numéro de la rubrique dans ce livre facilitera l'établissement du compte annuel. Si, à côté du livre de caisse, il est tenu un livre de rubriques, ce procédé rend plus aisé le report des postes du livre de caisse au livre de rubriques.

S'il existe un livre de rubriques, on réservera dans le livre de caisse une colonne pour indiquer les folios du livre de rubriques où les écritures sont reportées ; cette colonne est remplie au fur et à mesure que les reports se font.

Il est encore à remarquer que lorsqu'une recette ou une dépense concerne plusieurs rubriques, les sommes en seront portées séparément au livre de caisse, cela simplifiera le report au livre de rubriques.

Enfin, pour montrer la concordance entre le livre de rubriques et le livre de caisse, ce dernier sera tenu de manière à n'être bouclé qu'à la fin de l'exercice : les recettes de même que les dépenses seront additionnées au bas de chaque page, puis les totaux

reportés sur la page suivante, et ainsi de suite jusqu'à la fin de l'exercice. Le solde en caisse sera périodiquement inscrit dans la colonne du libellé. Les totaux annuels du livre de caisse doivent être égaux à ceux du livre de rubriques.

Une difficulté se présente. Nous savons que pendant la période complémentaire, les recettes et les dépenses se répartissent sur deux exercices. Il faudrait donc à la fin de la période budgétaire, laisser vide un certain nombre de pages du livre de caisse avant de commencer l'inscription des opérations de l'année suivante. Pendant la période complémentaire, les opérations concernant l'ancien exercice seraient alors inscrites sur les pages laissées en blanc. Ce procédé a l'inconvénient de porter atteinte à l'ordre chronologique des inscriptions, et il doit être évité.

Dans ce but, le moyen suivant est à recommander. La colonne des sommes du livre de caisse est suivie de deux colonnes se rapportant, l'une à l'ancien exercice, l'autre au nouveau. Les sommes sont reportées dans la colonne de l'exercice qu'elles concernent. Exemple :

Dates			Dépenses	1920	1921
Janvier 31		<i>Reports</i>	2 225, —	281 620, 60	24 360, 40
	BG BI9	Traitement A. Muller pour janvier	350, —		350, —
	BG CI1	Idem, des agents . . .	1 118, —		1 118, —
	BG CI2	„ R. Simonin . . .	280, —		280, —
	Ec. prof. cout.	Jetons de présence . .	115, —	115, —	
	A. T.	Veuve H. Lovis . . .	40, —		40, —
	BG BI1	Traitement du maire pour janvier	500, —		500, —
	BG CI6	Boillat, gendarme . . .	30, —	30, —	
	BG BII	J. Wyss, pour ports . .	71, —		71, —
	BG D	Services industriels . .	121, 50	121, 50	
		etc., etc.			

Le livre de caisse peut être bouclé chaque jour, mais dans les deux colonnes «1920» et «1921» les reports se feront de page en page jusqu'à la fin de l'exercice, de telle sorte qu'à la fin de la période complémentaire, le total indiqué dans la colonne de l'exercice en question représente le total des recettes, resp. des

dépenses de l'exercice. Ce total doit concorder avec celui du livre de rubriques.

Ajoutons que les principes en usage dans la comptabilité commerciale pour ce qui concerne le service de caisse trouvent ici encore leur application; nous renvoyons le lecteur, pour de plus amples détails, aux traités spéciaux sur la matière.

c) Livre de rubriques.

Nous avons vu que beaucoup de caissiers communaux n'ont pas ce livre; ils reportent alors les postes du livre de caisse directement au compte annuel, après les avoir groupés.

L'emploi du livre de rubriques évite ce travail de groupement et facilite l'établissement du compte annuel. En outre, il renseigne en cours d'exercice, sur l'état des catégories de recettes et de dépenses (rubriques) par rapport au budget.

Le livre de rubriques est tenu de la manière suivante: A l'ouverture de l'exercice, le caissier écrit les titres des rubriques en réservant entre eux la place nécessaire pour l'inscription des opérations. Les rubriques sont exactement celles du budget; on ouvre donc une rubrique pour chaque poste du budget pour lequel il est prévu une somme, c.-à-d. que le budget est copié textuellement, mais avec cette différence qu'entre les postes du budget, qui deviennent des titres de rubriques, il est laissé un espace plus ou moins grand pour l'inscription des opérations qui auront lieu dans le courant de l'exercice. Soit, par exemple, le chapitre suivant du *budget*:

Comptes 1919	Budget 1920	DÉPENSES. C. Police. I. Traitements.	Budget 1921	
6 640, —	6 940	1. Traitements des trois agents de police et du guet de nuit	6 940	
1 060, —	1 060	2. Indemnité de logement des agents et du guet de nuit	1 060	
142, 40	150	3. Assurance des dits	150	
35, —	50	4. Indemnités pour remplacements	50	
600, —	600	5. Traitement du garde champêtre	600	
49, 50	100	6. Parts d'amendes et gratificat. aux agents et gendarmes pour dénonciations . .	100	8 900

Au livre de rubriques de 1921, nous aurons :

Date		DÉPENSES.	Folio du livre de caisse	Sommes
		C. Police.		
		I. Traitements.		
fr. 6 940, —		1. Traitements des trois agents de police et du guet de nuit.		
Janvier	30	Traitements de janvier 1921	18	623, —
Février	27	„ „ février 1921	33	623, —
Mars	15	Seuret Jean, indemnité pour bois . .	38	75, —
„	18	Monnin Emile, indemnité pour bois .	39	75, —
„	29	Traitements de mars 1921	46	623, —
Avril	30	„ d'avril 1921	62	623, —
Mai	2	Seuret Jean, indemnité pour bois . .	68	75, —
„	2	Monnin Emile, indemnité pour bois .	68	75, —
„	30	Traitements de mai 1921	70	623, —
Juin	29	„ „ juin 1921	90	623, —
Juillet	30	„ „ juillet 1921	100	623, —
Août	29	„ „ d'août 1921	111	623, —
Septembre	3	Augmentations de traitements pour le 1 ^{er} semestre 1921	113	1 255, —
„	18	Traitements de septembre 1921 . .	125	623, —
Octobre	31	„ d'octobre 1921	143	623, —
Novembre	30	„ de novembre 1921	160	623, —
„	30	Augmentations de traitements pour le 2 ^{me} semestre 1921	162	1 255, —
Décembre	31	Traitements de décembre 1921 . . .	196	647, —
fr. 1 060, —		2. Indemnité de logement des agents de police et du guet de nuit.		10 310, —
Décembre	31	Seuret Jean, pour 1921	198	350, —
„	31	Monnin Emile, pour 1921	198	350, —
„	31	Christe Ernest, „ 1921	198	350, —
fr. 150, —		3. Assurance des dits.		1 050, —
Février	13	Prime à la Cie d'assur. „Winterthur“	24	142, 40
fr. 50, —		4. Indemnités pour remplacements.		—
fr. 600, —		5. Traitement du garde champêtre.		
Avril	30	Traitement du 1 ^{er} trimestre 1921 . .	62	150, —
Juin	22	„ „ 2 ^{me} „ 1921	87	150, —
Septembre	18	„ „ 3 ^{me} „ 1921	122	150, —
Décembre	27	„ „ 4 ^{me} „ 1921	192	150, —
				600, —

Date			Folio du livre de caisse	Sommes
fr. 100, —		<i>6. Parts d'amendes et gratifications aux agents et gendarmes pour dénonciations.</i>		
Janvier	31	Seuret et Monnin, agents	1	30, —
Février	14	Seuret, Monnin et Christe, agents .	10	9, 30
Mars	5	Zaugg Emile, gendarme	19	18, —
"	20	Paupe H., gendarme	25	25, 50
				82, 80

Les sommes inscrites dans la colonne des dates et soulignées sont celles du budget. Cette disposition permet de se rendre compte rapidement du développement des opérations par rapport au budget, et en particulier de savoir en tout temps quelle somme a été utilisée sur tel crédit donné, et quelle somme reste disponible.

Le livre de rubriques est donc le relevé systématique du livre de caisse; le report a lieu périodiquement, par exemple tous les jours, toutes les semaines ou tous les mois. Il est prévu au livre de rubriques une colonne pour l'inscription des folios du livre de caisse; le livre de caisse a également une colonne pour l'inscription des folios du livre des rubriques.

d) Compte annuel.

A la fin de l'exercice, le caissier établit le compte annuel; celui-ci est le résumé des opérations de l'exercice, il comprend les mêmes divisions que le budget.

Il est recommandable d'indiquer les chiffres du budget dans une colonne spéciale, en regard des sommes du compte. On pourra également donner les chiffres correspondants du compte de l'exercice précédent.

Si, dans le courant de l'exercice, il n'est tenu que le livre de caisse, l'établissement du compte annuel sera long et pénible. Au contraire, s'il a été tenu un livre de rubriques, il n'y aura qu'à relever au compte annuel les rubriques successives avec leurs

totaux. Ainsi le chapitre donné comme exemple du livre de rubriques pages 54 et 55 deviendra au compte annuel:

Comptes 1920	Budget 1921	DÉPENSES.		Comptes 1921	
		C. Police.			
		<i>I. Traitements.</i>			
	6940	1. Traitements des trois agents de police et du guet de nuit	10 310, —		
	1060	2. Indemnités de logement des agents de police et du guet de nuit	1 050, —		
	150	3. Assurance des dits	142, 40		
	50	4. Indemnités pour remplacement	—		
	600	5. Traitement du garde champêtre.	600, —		
	100	6. Parts d'amendes et gratifications aux agents et gendarmes pr dénonciations	82, 80	12 185, 20	

On pourrait ajouter à l'exemple ci-dessus d'autres renseignements, par exemple les différences en plus ou en moins entre les recettes et dépenses effectives et les chiffres du budget. C'est ce que prévoit le compte d'administration de la Confédération suisse d'où nous extrayons le schéma suivant qui peut servir de modèle.

Compte de 1920	Budget de 1921	Recettes	Compte de 1921	Comparaison avec le budget		Rapport
				En plus	En moins	

Compte de 1920	Budget de 1921	Report de crédits et crédits sup- plémentaires	Dépenses	Compte de 1921	Comparaison avec le budget, les reports de crédits et les crédits supplémentaires		Rapport
					En plus	En moins	

Au reste, le compte annuel étant un compte rendu, contiendra des indications étrangères au livre de rubriques, c.-à-d. que

les comptes seront accompagnés de données complémentaires intéressant l'instance à laquelle ils sont destinés.

D'après les prescriptions de la loi bernoise, tout compte communal doit contenir:

a) un rapport préliminaire indiquant sur quelles bases le compte est établi et mentionnant brièvement les événements les plus importants de l'exercice;

b) l'état de la fortune au commencement de l'exercice;

c) les opérations et résultats de l'administration courante;

d) les changements subis par la fortune au cours de l'exercice;

e) l'état de la fortune à la fin de l'année;

f) le bilan.

Le compte doit être dressé d'après la formule officielle établie par la Direction des affaires communales, et l'ordre des rubriques doit être suivi ponctuellement, le tout sauf dérogations autorisées.

Les chiffres du budget arrêté par la commune doivent être inscrits dans les récapitulations à côté du résultat de la rubrique qu'ils concernent.

Les biens communaux dont la destination est déterminée soit par un acte de fondation, soit par le règlement ou une décision de la commune, figureront à la fin du compte, en annexe, sous le chapitre: Fonds à destination spéciale.

Par bilan — *litt f* — il faut entendre le tableau mettant en comparaison la fortune nette au commencement et à la fin de l'année. Certains caissiers l'appellent balance, terme qui nous paraît mieux approprié. Exemple:

La fortune nette au commencement de l'année était de fr.	110 073,85
» » » à la fin » » est » »	114 468,—
Elle a augmenté de	<u>fr. 4 394,15</u>

Ce compte ainsi établi sera daté et signé par le caissier, puis soumis aux organes de l'administration qui consigneront leurs remarques au pied même du compte. Celui-ci, suivant la filière, arrive aux vérificateurs qui l'examinent, font leurs observations et en rédigent le protocole en proposant l'acceptation ou le rejet du compte. Cette fois, ce dernier est prêt à être présenté à l'autorité

compétente (conseil général et plus souvent assemblée communale, etc) qui statue et, en acceptant le compte, donne décharge à l'administration aussi bien qu'au caissier. D'après l'organisation bernoise, l'Etat se réservant la haute surveillance sur l'administration des communes, les comptes de celles-ci doivent être soumis aux préfets respectifs pour apurement.

e) Critique de la comptabilité camérale ancienne.

La comptabilité que nous venons d'esquisser dans toute sa simplicité et en la débarrassant de tous les détails qui pourraient nuire à la clarté de l'exposé, a, derrière elle, un long passé qui mérite qu'on l'examine sérieusement avant de la juger. Dans bien des cas elle a été trouvée insuffisante et remplacée, après parfois de longs tâtonnements et bien des hésitations. Actuellement elle est encore très répandue malgré les progrès de la science comptable. Il faut en rechercher la cause dans sa grande simplicité. Elle exige, en effet, peu de travail, un personnel restreint, de sorte qu'elle nécessite relativement peu de frais. Dans nos petites communes, le caissier à lui seul assume presque toute la tâche et il n'y consacre qu'une faible partie de son temps, car il est en même temps cultivateur ou artisan, se contentant d'un salaire plus que modeste. D'ailleurs, dans une petite localité, on manque souvent de personnel formé par l'école ou par la pratique, et le nouveau caissier communal n'a d'autre ressource que son bon sens et les enseignements de son prédécesseur ou de son collègue du village voisin. La comptabilité camérale ancienne, grâce à ces circonstances, a survécu et a des chances d'être encore longtemps appliquée.

Est-ce à dire qu'elle n'a que des avantages? Loin de là. Il arrive trop souvent que des communes sont jetées au bord de l'abîme par des caissiers incapables, négligents ou sans scrupule. Nous touchons ici au point faible de cette organisation: la difficulté de trouver un bon caissier et le manque de surveillance sur ce dernier. Il est clair qu'on ne choisira pour caissier qu'un citoyen honnête, capable et intègre; à côté de ces garanties morales et intellectuelles, il sera bon d'exiger des garanties matérielles sérieuses. Le caissier devra fournir une caution; mais pour que ce procédé

ne lui paraisse pas une mesure de méfiance, on en fera une règle générale, applicable et appliquée sans exception à tous les caissiers qui se succéderont, et inscrite dans les règlements d'organisation, pour une commune par exemple, dans le règlement communal. Ainsi cette mesure n'aura rien de vexatoire et d'humiliant.

Bien que l'honnêteté du caissier soit la meilleure sauvegarde contre les détournements et les malversations, il est nécessaire d'exercer sur ce fonctionnaire une surveillance stricte, mais exempte de méfiance; il faut lui faire confiance puisqu'on a jugé, en le choisissant, qu'il en était digne, mais cette confiance ne doit pas être aveugle. Les droits et les obligations du caissier devront être déterminés réglementairement et d'une façon précise, de même que les devoirs des autorités de surveillance. Il serait bon que le règlement prescrivît des vérifications périodiques, par exemple tous les mois, à date fixe, dans lesquelles les vérificateurs s'assureraient que l'encaisse effective correspond bien au solde du livre de caisse, et que chaque écriture de ce livre est appuyée d'une pièce justificative. S'il est tenu un livre de rubriques, il y aurait lieu, en outre, de contrôler si les postes du livre de caisse ont été relevés exactement dans le livre de rubriques. Les vérificateurs rédigeraient un bref rapport de leur visite en formulant les remarques et les propositions nécessaires. Ce procédé aurait, de plus, l'avantage d'abrégé la vérification du compte annuel.

Ce contrôle régulier n'exclurait nullement les visites faites à l'improvisiste, dont le nombre minimal pourrait même être fixé par le règlement.

En outre, puisque cette forme de comptabilité est appliquée avant tout dans les communes, et que celles-ci sont placées sous la haute surveillance du pouvoir exécutif cantonal, il pourrait être institué dans chaque canton un poste d'inspecteur des comptabilités de communes dont les attributions consisteraient non seulement en des vérifications périodiques, mais qui serait le conseiller des caissiers de même que de l'administration communale, et qui serait chargé d'organiser, suivant les besoins, des cours de comptabilité communale. Ainsi serait assuré le recrutement du personnel nécessaire, et bien des tâtonnements seraient épargnés aux nouveaux caissiers communaux qui, trop souvent n'apportent dans

leurs nouvelles fonctions, que leur bonne volonté, et ne savent où trouver aide et conseil. L'intérêt à la chose publique n'aurait d'ailleurs qu'à gagner à l'organisation de ces cours qui ne devraient — cela va de soi — pas être exclusivement réservés aux caissiers communaux, mais à ceux qui pensent le devenir ou simplement, qui s'intéressent à ces questions. Nous avons le plaisir de constater que le canton de Berne vient d'instituer un inspectorat de la comptabilité des communes, destiné à compléter le contrôle officiel qui s'exerce à l'occasion des apurements de comptes et l'examen périodique des livres communaux fait par le préfet. Il est également prévu des cours pour l'instruction des caissiers de communes.

Bien que le caissier présente toutes les garanties intellectuelles, morales et matérielles, et quelque minutieux que soit le contrôle sur sa gestion, la comptabilité camérale ancienne présentera toujours certains défauts inhérents à sa nature.

Dans les communes où le livre de caisse est le seul livre tenu dans le courant de l'exercice, les opérations y étant inscrites dans l'ordre chronologique, il s'ensuit que la comparaison de ce livre avec le budget est très difficile et pour peu que les inscriptions soient nombreuses, les recherches seront longues et laborieuses; en particulier il sera difficile de savoir, à un moment quelconque, quelle somme a été dépensée sur un crédit donné inscrit au budget. Avec la tenue du livre de rubriques, ce défaut disparaît; c'est pourquoi on ne peut que recommander aux caissiers de tenir ce livre.

Même avec le livre de rubriques la comptabilité camérale ancienne présente une double lacune :

a) Les fonctions de caissier et de comptable sont remplies par la même personne; il n'existe aucun livre qui permette un contrôle sur le livre de caisse.

b) Il n'existe aucun livre où l'on mette en présence les recettes et dépenses mandatées et les recettes et dépenses effectuées, faisant connaître automatiquement les restes actifs et les restes passifs.

Cette double lacune est comblée par la comptabilité camérale nouvelle.

7. Comptabilité camérale nouvelle.

a) Généralités.

La comptabilité camérale nouvelle, appelée aussi comptabilité camérale nouveau style, est, comme nous l'avons vu précédemment, d'origine autrichienne; œuvre de Mathias Puechberg (voir historique), elle a fait ses premières preuves d'abord comme comptabilité du domaine du comte Zinzendorf, puis comme comptabilité de l'Etat autrichien.

Elle nous apparaît comme un heureux développement de la comptabilité camérale ancienne. Nous avons vu au chapitre précédent que cette dernière n'assure pas un contrôle suffisant sur le service de caisse, et qu'en outre, elle ne permet pas de connaître sans avoir recours au caissier les recettes mandatées mais non encore encaissées et les dépenses mandatées mais non encore effectuées. La comptabilité camérale nouvelle comble cette double lacune en mettant en présence dans le livre de rubriques les recettes ordonnancées (mandatées) et les recettes effectuées, les dépenses ordonnancées et les dépenses effectuées, et en attribuant la tenue de ce livre à un fonctionnaire spécial, le comptable.

Puechberg a institué deux services distincts: *a)* le service de la caisse et *b)* le service de la comptabilité. Le caissier tient le livre de caisse; le comptable tient le livre de rubriques.

Toute recette et toute dépense doit être basée sur un document. Ces documents, émis par l'autorité compétente, arrivent au bureau du comptable qui en passe écriture dans le livre de rubriques, au chapitre voulu, en portant la somme dans la colonne «Recettes (évent. dépenses) ordonnancées.»

S'il s'agit d'une recette, le document est remis au caissier pour qu'il en perçoive le montant. S'agit-il, au contraire, d'une dépense, le mandat est remis à l'ayant-droit qui pourra en prélever le montant à la caisse.

Le caissier inscrit ses opérations dans son livre de caisse au fur et à mesure qu'elles se produisent.

Périodiquement le caissier remet son livre de caisse au comptable. Toutes les sommes portées au livre de caisse sont alors

relevées dans les rubriques sur la même ligne que les sommes ordonnancées correspondantes. Les sommes ordonnancées vis-à-vis desquelles il n'est porté aucune somme dans la colonne des recettes et dépenses effectuées, sont les postes non liquidés, soit les restes actifs (recettes à encaisser) et les restes passifs (dépenses à payer).

Ainsi le comptable contrôle le caissier; son livre de rubriques est en outre un état de situation plus complet que le livre de rubriques de la comptabilité camérale ancienne, car il indique quelles sont les sommes mandatées, et parmi celles-ci quelles sont celles qui ont été payées.

En résumé, la marche générale est la suivante:

1. Avant l'ouverture de l'exercice, établissement du budget.
2. Pendant l'exercice, tenue du livre de rubriques et du livre de caisse.
3. A la fin de l'exercice, établissement du compte annuel avec rapports, puis vérification et adoption de celui-ci.

b) Livre de caisse.

Il est le même que celui de la comptabilité camérale ancienne, qui, lui-même, ne diffère pas essentiellement de celui de la comptabilité commerciale. On voudra donc bien s'en rapporter à ce qui a été écrit plus haut à ce sujet.

c) Livre de rubriques.

Il se nomme encore grand livre ou journal du comptable (en allemand *Hauptbuch, Manual, Buchhalterejournal*).

Il remplit les fonctions suivantes:

1. Il sert de contrôle au livre de caisse auquel il est opposé.
2. Il répartit les opérations d'après leurs genres, par rubriques correspondant à celles du budget; il contient en outre des rubriques pour les recettes et dépenses extra-budgétaires.
3. Il met en présence les recettes et dépenses mandatées et les recettes et dépenses effectuées.
4. Il établit automatiquement les restes actifs (recettes mandatées mais non encore encaissées) et les restes passifs (dépenses mandatées mais non encore payées).

On appelle restes les recettes et dépenses ordonnancées, mais non encore effectuées. Il y a donc des restes de recettes ou restes actifs et des restes de dépenses ou restes passifs¹⁾.

Voyons maintenant comment les écritures sont passées au livre de rubriques. Au début de l'année on établit les rubriques et l'on porte dans la colonne 4 les restes de l'exercice précédent. Les mandats émis par l'autorité compétente arrivent d'abord au bureau du comptable. Celui-ci les inscrit dans les rubriques respectives en indiquant la date, (colonne 1) l'objet de la recette ou de la dépense (colonne 2) et en portant la somme dans la colonne 5.

Les mandats sont donc inscrits dans le livre de rubriques avant de l'être dans le livre de caisse.

Périodiquement, suivant les cas, chaque jour, chaque semaine ou chaque mois, le caissier remet son livre de caisse au comptable. Ce dernier reporte alors dans son livre de rubriques les sommes inscrites au livre de caisse, et cela de la manière suivante: les sommes du livre de caisse sont inscrites dans la colonne 7 des rubriques respectives, sur la même ligne que les sommes ordonnancées correspondantes; au fur et à mesure des reports, on inscrit *a)* au livre de caisse le folio du livre de rubriques où la somme est reportée, *b)* au livre de rubriques dans la colonne 3 le folio du livre de caisse d'où la somme est reportée.

Les rubriques données comme exemples dans la comptabilité camérale ancienne, pages 54 et 55, se présenteront comme suit au livre de rubriques de la comptabilité camérale nouvelle²⁾:

¹⁾ Les auteurs autrichiens emploient les termes *Einnahme-Schuldigkeiten* pour recettes ordonnancées, *Ausgabe-Schuldigkeiten* pour dépenses ordonnancées, *Einnahme-Abstattungen* pour recettes effectuées, *Ausgabe-Abstattungen* pour dépenses effectuées, *Einnahme-Reste oder Aussenstände* pour restes actifs, et *Ausgabe-Reste oder Rücklagen* pour restes passifs.

En Allemagne, on préfère généralement les termes *Soll* pour *Schuldigkeiten* et *Ist* pour *Abstattungen*. On dira donc *Einnahme-Soll*, *Einnahme-Ist*; *Ausgabe-Soll*, *Ausgabe-Ist*.

²⁾ Nous supprimons les colonnes 4 et 6 pour ménager la place.

Date	Libellé	Fol. du liv. de caisse	Dépenses ordonnancées	Dépenses effectuées	Restes	Observations
DÉPENSES.						
C. Police.						
I. Traitements.						
<i>1. Traitements des trois agents de police et du guet de nuit.</i>						
Janvier	29	Traitements de janvier 1921 . .	18	623, —	623, —	
Février	27	„ „ février 1921 . .	33	623, —	623, —	
Mars	10	Seuret Jean, indem. pour bois	38	75, —	75, —	
„	10	Monnin Emile, indem. pour bois	39	75, —	75, —	
„	29	Traitements de mars 1921 . .	46	623, —	623, —	
Avril	29	„ d'avril 1921 . . .	62	623, —	623, —	
„	30	Seuret Jean, indem. pour bois	68	75, —	75, —	
„	30	Monnin Emile, indem. pour bois	68	75, —	75, —	
Mai	29	Traitements de mai 1921 . .	70	623, —	623, —	
Juin	29	„ „ juin 1921 . .	90	623, —	623, —	
Juillet	29	„ „ juillet 1921 . .	100	623, —	623, —	
Août	29	„ „ d'août 1921 . .	111	623, —	623, —	
„	31	Traitem. 1 ^{er} sem. 1921, augment.	113	1 255, —	1 255, —	
Septembre	18	Traitements de septembre 1921	125	623, —	623, —	
Octobre	29	„ d'octobre 1921 . .	143	623, —	623, —	
Novembre	29	„ de novembre 1921	160	623, —	623, —	
„	29	Traitem. 2 ^{me} sem. 1921, augm.	162	1 255, —	1 255, —	
Décembre	29	Traitements de décembre 1921	196	647, —	647, —	
fr. 1 060, —		<i>2. Indemn. de logem. des agents de police et du guet de nuit.</i>		10 310, —	10 310, —	—
Décembre	29	Seuret Jean, pour 1921 . . .	198	350, —	350, —	
„	29	Monnin Emile, pour 1921 . .	198	350, —	350, —	
„	29	Christe Ernest, „ 1921 . .	198	350, —	350, —	
fr. 150, —		<i>3. Assurance des dits.</i>		1 050, —	1 050, —	—
Février	13	Prime à la Cie d'Assurance „Winterthur“ .	24	142, 40	142, 40	—
fr. 50, —		<i>4. Indemn. pour remplacements.</i>				
Décembre	31	A Arthur Sandoz pour 4 jours de remplacement		40, —		40, —
fr. 600, —		<i>5. Traitem. du garde champêtre.</i>				
Avril	30	Traitement du 1 ^{er} trimestre 1921	62	150, —	150, —	
Juin	22	„ „ 2 ^{me} „ 1921	87	150, —	150, —	
Septembre	18	„ „ 3 ^{me} „ 1921	122	150, —	150, —	
Décembre	27	„ „ 4 ^{me} „ 1921	192	150, —	150, —	
				600, —	600, —	—

Date		Libellé	Fol. du liv. de caisse	Dépenses ordonnancées	Dépenses effectuées	Restes	Observations
fr. 100, —		6. Parts d'amendes et gratifications aux agents et gendarmes pour dénonciations.					
Janvier	31	Seuret et Monnin, agents . .	1	30, —	30, —		
Février	14	Seuret, Monnin et Christe, agents	10	9, 30	9, 30		
Mars	5	Zaugg Emile, gendarme . . .	19	18, —	18, —		
"	20	Paupe H., gendarme	25	25, 50	25, 50		
				82, 80	82, 80		

Le bouclement du livre de rubriques se fait de la manière suivante:

On compare pour chaque poste les sommes inscrites dans les colonnes 6 et 7 et la différence est portée dans la colonne 8 qui contient ainsi toutes les sommes ordonnancées mais non encore arrivées à exécution.

Puis on additionne séparément dans chaque rubrique les trois colonnes de sommes: le total de la colonne 6 de chaque rubrique diminué du total de la colonne 7 doit être égal au total de la colonne 8.

d) *Compte annuel.*

A la fin de l'exercice, l'administration établit le compte annuel qui est soumis aux organes de vérification puis aux autorités compétentes pour approbation.

Le compte annuel dans la comptabilité camérale nouvelle est dressé d'une manière fort simple. Toutes les recettes et dépenses étant classées systématiquement au livre des rubriques comme il a été dit plus haut, il n'y a qu'à relever les rubriques successives avec leurs totaux pour avoir une vue d'ensemble sur les opérations de l'exercice. En conséquence, le chapitre donné comme exemple du livre des rubriques pages 55-57 se présentera au compte annuel comme suit:

DÉPENSES

Rubriques	Texte	Restes passifs au début de l'exerc.	Dépenses ordonnancées	Ensemble	Dépenses effectuées	Restes passifs à la fin de l'exerc.	Budget	Comparaison des dépenses ordonnancées avec les chiffres du budget	
								En plus	En moins
C	Police.								
I	<i>Traitements.</i>								
1	Traitements des trois agents de police et du guet de nuit . . .	—	10 310, —	10 310, —	10 310, —	—	6 940, —	3 370, —	
2	Indemn. de logem. des agents de police et du guet de nuit . . .	—	1 050, —	1 050, —	1 050, —	—	1 060, —		10, .
3	Assurance des dits	—	142, 40	142, 40	142, 40	—	150, .		7, 60
4	Indemnité pour remplacements	—	40, —	40, —	—	40, —	50, —		10, —
5	Traitement du garde champêtre	—	600, —	600, —	600, —	—	600, —		
6	Parts d'amendes et gratifications aux agents et gendarmes pour dénonciations	—	82, 80	82, 80	82, 80	—	100, —		17, 20
		—	12 225, 20	12 225, 20	12 185, 20	40, —	8 900, —	3 370, —	44, 80

Ainsi donc, le compte annuel comprend deux grands chapitres: celui des recettes et celui des dépenses. Dans chacun d'eux, les colonnes sont additionnées au bas de chaque page et les totaux reportés sur la page suivante, et ainsi de suite jusqu'à la fin du chapitre.

Les totaux de la dernière page des recettes représentent donc les sommes se rapportant à l'exercice entier; il en est de même des dépenses. Supposons que la situation se présente de la manière suivante:

Rubriques	Texte	Restes actifs et passifs au début de l'exercice	Recettes et dépenses ordonnancées	Ensemble	Recettes et dépenses effectuées	Restes actifs et passifs à la fin de l'exercice	Budget	Comparaison des recettes et dépenses ordonnancées avec les chiffres du budget	
								En plus	En moins
	Recettes								
									
	Total des recettes	2 930, 20	273 015, 40	275 945, 60	274 025, 80	1 919, 80	260 640, 50	12 374, 90	
	Dépenses								
									
	Total des dépens.	—	258 493, 95	258 493, 95	258 493, 95	—	265 682, 90		7 188, 95

Le total des recettes ordonnancées est de	fr. 273 015, 40
» » » dépenses	<u>fr. 258 493, 95</u>
<i>Boni de l'exercice</i>	<u>fr. 14 521, 45</u>

Ce résultat se justifie comme suit:

Dépenses prévues au budget . . .	fr. 265 682, 90
Recettes » » » . . .	<u>fr. 260 640, 50</u>
<i>Déficit prévu</i>	fr. 5 042, 40

Plus-value des recettes	fr. 12 374, 90
Moins-value des dépenses	<u>fr. 7 188, 95</u>
Ensemble	fr. 19 563, 85

Moins déficit prévu	<u>fr. 5 042, 40</u>
<i>Boni de l'exercice</i>	<u>fr. 14 521, 45</u>

REMARQUE. Le total de la colonne «Recettes effectuées» fr. 274.025,80 et le total de la colonne «Dépenses effectuées» fr. 258.493,95 doivent concorder avec les totaux inscrits dans le livre de caisse.

On ajoutera au compte annuel un état de situation permettant de comparer les éléments de l'actif et du passif au commencement et à la fin de l'exercice. Il pourra revêtir la forme suivante:

Etat de situation au 31 décembre 19.....

	Eléments d'actif et de passif	Au commencem. de l'exercice	A la fin de l'exercice	Augmentations	Diminutions
	A. Actif				
I	Immeubles	55 950, —	55 950, —		
II	Mobilier	10 700, —	10 700, —		
III	Dotation bourgeoise et capitaux . .	60 900, —	60 900, —		
IV	Une action ch. de f. Moutier-Soleure	500, —	500, —		
V	Poids public	1 300, —	1 300, —		
VI	Restes actifs	7 490, 34	3 884, 50		3 605, 84
VII	Pressoir		1 000, —	1 000, —	
VIII	Transformateur		10 000, —	10 000, —	
IX	Actions du syndicat agricole de B. .		17 000, —	17 000, —	
	Total de l'actif	136 840, 34	161 234, 50	28 000, —	3 605, 84
	B. Passif				
I	Caisse de l'assistance permanente .	10 400, —	10 400, —		
II	" " " temporaire .	2 500, —	2 500, —		
III	" des écoles	11 000, —	11 000, —		
IV	" bourgeoise	4 500, —	4 500, —		
V	Dette envers la Banque Cantonale .	28 366, 50	18 366, 50		10 000, —
	Total du passif	56 766, 50	46 766, 50	—	10 000, —
	Actif au commencem. de l'exercice	136 840, 34			
	Passif " " "	56 766, 50			
	Fortune net. au commenc. de l'exerc.		80 073, 84		
	Actif à la fin de l'exercice	161 234, 50			
	Passif " " "	46 766, 50			
	Fortune nette à la fin de l'exercice		114 468, —		
	La fortune nette a augmenté de		34 394, 16		

e) Critique de la comptabilité camérale nouvelle.

La comptabilité camérale nouveau style est une amélioration de la camérale ancienne dont elle a tous les avantages, sans en avoir tous les inconvénients. Elle est simple, facile à comprendre, exige peu de travail, un personnel restreint et par suite, est peu coûteuse. Ce que nous avons écrit dans le chapitre, «Critique de la comptabilité camérale ancienne» relativement au choix du caissier, aux garanties morales, intellectuelles et matérielles que ce fonctionnaire doit fournir, à la surveillance à exercer sur sa gestion,

à l'institution d'un inspectorat des comptabilités de commune, etc. trouve ici encore son application.

La comptabilité camérale nouvelle, comble la lacune que nous signalions en parlant de la camérale ancienne. Par l'organisation du livre de rubriques, la comparaison entre l'ordonnance et l'exécution se fait d'une manière rationnelle; toutes les indications utiles y sont mises en présence avec une simplicité et une clarté irréprochables. Le livre de rubriques constitue un état constamment tenu à jour, des opérations à effectuer, de celles qui ont été liquidées et de celles qui restent à faire, tant pour les recettes que pour les dépenses; il est donc un livre de contrôle et un guide; il constitue un progrès très appréciable et comble très heureusement la lacune signalée dans la comptabilité camérale ancienne.

A l'encontre de la comptabilité commerciale double, la camérale ne vise pas à donner un compte des bénéfices et des pertes se vérifiant par le bilan. C'est qu'elle est, comme nous l'avons écrit plus haut, destinée aux administrations publiques et que celles-ci ne poursuivent pas un but de lucre. Cependant, les Etats se sont réservé un nombre plus ou moins grand de services exploités en régie, les villes de quelque importance ont leurs services industriels: eau, gaz, électricité, etc. et ces industries monopolisées doivent cependant être organisées selon les principes commerciaux et techniques modernes. La comptabilité camérale leur est-elle applicable? C'est ce que nous allons voir dans le chapitre suivant qui traitera des améliorations apportées à la comptabilité camérale.

8. Essais d'amélioration de la comptabilité camérale.

a) Généralités.

La comptabilité camérale de Puechberg avait été introduite en 1768 dans l'administration de l'Etat autrichien, mais la comptabilité double fut maintenue dans les exploitations en régie.

Depuis lors, divers essais ont été tentés pour adapter la comptabilité camérale aux exigences des services industriels des villes et des Etats. Chacun reconnaît que l'exploitation des services industriels: eau, gaz, électricité, etc. doit être basée sur des principes

différents de ceux qui régissent l'administration générale des corporations de droit public, mais, s'il y a unanimité sur le but, il n'en est pas de même sur les moyens.

Les uns prétendent que seule la comptabilité double est à même de fournir les renseignements qu'exige la bonne marche des entreprises industrielles publiques aussi bien que de celle des entreprises industrielles privées.

D'autres sont d'avis qu'il faut réunir les avantages de la comptabilité camérale et ceux de la comptabilité commerciale double. Différentes formes de comptabilité sont résultées de ce principe; nous exposerons plus loin celles qui nous paraissent les plus intéressantes.

Enfin, de nombreux auteurs s'en tiennent strictement au système caméral dans la comptabilité des services industriels. En procédant ainsi disent-ils, non seulement on évite l'usage simultané de deux systèmes de comptabilité, la comptabilité double pour les services industriels et la comptabilité camérale pour l'administration générale, mais on obtient les mêmes résultats qu'avec la comptabilité double, à condition de modifier la comptabilité camérale nouveau style. «*Die Kameralbuchhaltung*, dit Glaubach, *kann so erweitert und gehoben werden, dass sie für die städtischen Betriebe dieselben Aufgaben erfüllt, wie die kaufmännische doppelte Buchführung.*»¹⁾ La comptabilité qui résulte de l'adaptation de la camérale aux services industriels est appelée en Allemagne: *gehobene kameralistische Buchführung*. Comme il n'existe pas d'expression française consacrée par l'usage, nous l'appellerons comptabilité camérale améliorée.

b) Comptabilité camérale améliorée.

1^{er} degré: Méthode autrichienne.

La comptabilité camérale telle que l'avait établie Puechberg n'était pas appelée à être employée dans les exploitations en régie; celles-ci, en effet, ne sauraient méconnaître les principes qui sont à la base de toute entreprise industrielle ou commerciale et

¹⁾ Édouard Glaubach: *Buchführung für die Stadt- und Gemeindeverwaltung*, Berlin 1911, page 23.

en assurent le bon fonctionnement. La comptabilité doit donner des renseignements précis sur la situation financière et économique de l'entreprise, sur sa marche et ses résultats qui se traduisent par un bénéfice ou une perte, sur la provenance des gains et des pertes et sur tous les éléments utiles à la détermination du prix de revient.

Les premiers essais pour se rapprocher de ce but tout en maintenant le système caméral ont été faits en Autriche à partir de 1812, époque où le gouvernement autrichien ouvrit un concours dans ce but. Mais ce n'est que dans la 2^{me} moitié du 19^{me} siècle avec Schrott qu'ils aboutissent à un résultat appréciable.

Schrott divise les recettes et les dépenses en deux groupes : celles qui augmentent ou diminuent le bénéfice net final et que nous appellerons recettes et dépenses d'exploitation (*wirksame Einnahmen, wirksame Ausgaben*), et celles qui n'ont aucune influence sur le bénéfice net final (*unwirksame Einnahmen, unwirksame Ausgaben*).

Les premières correspondent en partie au compte de Pertes et Profits de la comptabilité double ; elles contiennent les éléments des gains et des pertes sans toutefois les embrasser tous, car la comptabilité camérale ne suit pas les transformations de tous les éléments de la fortune. Elles sont elles-mêmes divisées en recettes et dépenses provenant des opérations ordinaires de l'entreprise (recettes et dépenses ordinaires d'exploitation) et en recettes et dépenses provenant de causes fortuites (recettes et dépenses extraordinaires d'exploitation).

Les recettes et dépenses n'ayant aucune influence sur l'ensemble de l'encaisse et des restes (*unwirksame Einnahmen, unwirksame Ausgaben*) sont de deux sortes : celles qui seront remboursées, par exemple un dépôt, un prêt, une caution, (*wechselbezügliche Einnahmen und Ausgaben*) et les versements entre différentes caisses de la même entreprise (*Verläge*).

Schrott établit un tableau de bouclement en classant les recettes et dépenses selon les distinctions exposées ci-dessus ; puis il dresse un bilan sur la base de l'inventaire et du tableau de bouclement. Cela lui permet d'en tirer le bénéfice net ou la perte

nette, de même que de déterminer la provenance de ces résultats.
On s'en rendra aisément compte par les exemples suivants:

BILAN.

N ^o		Au commencement de l'année		A la fin de l'année	
	ACTIF.				
	Terrains :				
1	champs et prés	100 000, —		¹⁾ 140 000, —	
2	vignes	60 000, —	160 000, —	60 000, —	200 000, —
	Bâtiments :				
3	servant à l'agriculture . .	10 000, —		²⁾ 11 800, —	
4	„ à la viticulture . .	6 000, —		6 000, —	
5	„ à l'administration .	4 000, —	20 000, —	4 000, —	21 800, —
6	Mobilier et outils		534, —		1 154, —
	Provisions :				
7	produits des champs . . .	100, —		122, —	
8	vin	520, —	620, —	246, —	368, —
9	Espèces en caisse		2 000, —		10 810, —
	Créances :				
10	provenant de l'exploitation	1 050, —		246, —	
11	„ „ prêts, etc. .	—	1 050, —	25, —	271, —
12	Total de l'actif		184 204, —		234 403, —
	PASSIF.				
	Restes passifs :				
13	provenant de l'exploitation			30, —	
14	ne provenant pas de l'ex- ploitation	1 000, —	1 000, —	—	30, —
15	Total du passif		1 000, —		30, —
16	„ de l'actif		184 204, —		234 403, —
17	Fortune nette .		183 204, —		234 373, —

REMARQUES. ¹⁾ L'entreprise a reçu en héritage un terrain valant fr. 40.000,— ;
voir tableau de bouclement poste 5.

²⁾ Le bâtiment agricole a été agrandi; voir tableau de bou-
clement poste 17.

Tableau de bouclement

Nos	RECETTES	Recettes et dépenses ordonnancées			Recettes et dépenses effectuées	Restes à la fin de l'exercice
		Restes au commencement de l'année	Dans le courant de l'exercice	TOTAL		
	1. Recettes ordin. d'exploitat. (Recettes influençant sur le bénéfice net et provenant de l'exploitation)					
1	Agriculture	1 050, —	13 437, —	14 487, —	14 241, —	246, —
2	Viticulture	—	5 774, —	5 774, —	5 774, —	—
3	Divers	—	85, —	85, —	85, —	—
4	Total I	1 050, —	19 296, —	20 346, —	20 100, —	246, —
	2. Recett. extraordin. d'exploit. (Recettes influençant sur le bénéfice net, mais ne provenant pas de l'exploitation).					
5	Valeur du terrain reçu en héritage	—	40 000, —	40 000, —	40 000, —	—
6	Total II	—	40 000, —	40 000, —	40 000, —	—
	3. Autres recettes. (N'ayant aucune influence sur le bénéfice net).					
7	Total III	—	1 025, —	1 025, —	1 000, —	25, —
8	Total des recettes	1 050, —	60 321, —	61 371, —	61 100, —	271, —
9	Solde en caisse au commencement de l'année				2 000, —	
10	Balance de caisse				63 100, —	
	DÉPENSES					
	1. Dépenses ordin. d'exploitat. (Dépenses influençant sur le bénéf. net et provenant de l'exploitation).					
11	Agriculture	—	3 125, —	3 125, —	3 125, —	—
12	Viticulture	—	993, —	993, —	993, —	—
13	Traitements	—	2 496, —	2 496, —	2 496, —	—
14	Pensions	—	1 000, —	1 000, —	970, —	30, —
15	Divers	—	733, —	733, —	733, —	—
16	Total I	—	8 347, —	8 347, —	8 317, —	30, —
	2. Dépens. extraordin. d'exploit. (Dépens. influençant s. le bénéf. net mais ne provenant pas de l'exploit.)					
17	Agrandissement du bâtiment agric.	—	1 800, —	1 800, —	1 800, —	—
18	Valeur du terrain reçu en héritage	—	40 000, —	40 000, —	40 000, —	—
19	Frais occasionnés par cet héritage	—	148, —	148, —	148, —	—
20	Divers	1 000, —	—	1 000, —	1 000, —	—
21	Total II	1 000, —	41 948, —	42 948, —	42 948, —	—
	3. Autres dépenses. (N'ayant aucune influence s/ le bénéfice net).					
22	Total III	—	1 025, —	1 025, —	1 025, —	—
23	Total des dépenses	1 000, —	58 822, —	59 822, —	52 290, —	30, —
24	Solde en caisse à la fin de l'année				10 810, —	
25	Balance de caisse				63 100, —	

Résultat de l'exercice.

a) Méthode directe ou des sommes ordonnancées.

Nos		Sommes
1	Recettes ordinaires d'exploitation ordonnancées dans le courant de l'exercice (tableau de bouclement, poste 4)	19 296, —
2	Dépenses ordinaires d'exploitation ordonnancées dans le courant de l'exercice (tableau de bouclement, poste 16)	8 347, —
3	Excédent de recettes	10 949, —
4	Plus-value du mobilier et des outils	620, —
		11 569, —
5	Moins-value des provisions	252, —
6	Bénéfice net ordinaire de l'entreprise (rendement net) .	11 317, —
7	Recettes extraordinaires d'exploitation ordonnancées dans le courant de l'exercice (tableau de bouclement, poste 6) 40 000, —	
8	Dépenses extraordinaires d'exploitation ordonnancées dans le courant de l'exercice (tableau de bouclement, poste 21) 41 948, —	
9	Excédent de dépenses 1 948, —	
10	Plus-value des terrains - terrain hérité - (bilan poste 2) 40 000, —	
11	Plus-value des bâtiments - agrandissement - (bilan poste 5) 1 800, — 41 800, —	
12	Bénéfice net extraordinaire de l'entreprise	39 852, —
	Augmentation nette de la fortune	51 169, —

Résultat de l'exercice.

b) Méthode indirecte ou de l'inventaire.

Nos		Sommes
1	Fortune nette à la fin de l'exercice (bilan poste 17) 234 373 —	
2	Fortune nette au commencement de l'exercice (bilan poste 17) 183 204, —	
3	Augmentation de la fortune durant l'exercice	51 169, —
4	Plus-value des terrains par suite d'héritage (bilan poste 1) 40 000, —	
5	Plus-value des bâtiments (bilan poste 3) 1 800, —	
		41 800, —
6	Frais d'agrandissement des bâtiments (tableau de bouclement, poste 17) 1 800, —	
7	Frais occasionn. par l'héritage du terrain (tabl. de bouclement, poste 19) 148, — 1 948, —	
8	Augmentation de fortune ne provenant pas de l'entreprise	39 852, —
9	Augmentation de fortune provenant de l'entreprise (rendement de l'entreprise)	11 317, —

Résultats détaillés de l'exercice.

Nos		Bénéfices bruts	Pertes brutes	Bénéfices nets	Pertes nettes
	Agriculture.				
1	Recettes, tableau de boucllement poste 1	13 437, —			
2	Dépenses, tableau de boucllement poste 11		3 125, —		
3	Augmentation du stock des pro- visions, bilan poste 7	22, —			
4		13 459, —	3 125, —	10 334, —	
	Viticulture.				
5	Recettes, tableau de boucllement poste 2	5 774, —			
6	Dépenses, tableau de boucllement poste 12		993, —		
7	Diminution du stock des provi- sions, bilan poste 8		274, —		
8		5 774, —	1 267, —	4 507, —	
	Divers.				
9	Recettes, tableau de boucllement poste 3	85, —			
10	Dépenses, tableau de boucllement postes 13-15		4 229, —		
11	Augmentat. de la valeur du mobi- lier et des outils, bilan poste 6	620, —			
12		705, —	4 229, —		3 524, —
13	Bénéfice brut d'exploitation			14 841, —	
14	Frais d'exploitation . . .			3 524, —	
15	Bénéfice net d'exploitation .			11 317, —	

2^{me} degré : Méthodes allemandes.

Durant les dernières décades plusieurs essais d'amélioration de la comptabilité camérale ont été tentés en Allemagne où la discussion a été très abondante entre les partisans de la comptabilité double et les adeptes de la comptabilité camérale dans les services industriels. Plusieurs auteurs ont prétendu que la comptabilité camérale peut être améliorée (*gehoben*) de façon à rendre les mêmes services que la comptabilité double.

Leurs recherches sont dominées par le souci d'obtenir un compte de Pertes et Profits et un Bilan analogues à ceux de la comptabilité double. Pour y arriver, il s'agit de tenir un compte de tous les éléments actifs et passifs de la fortune et de leurs variations, autrement dit, il faut rattacher systématiquement le bilan à la comptabilité générale.

A l'ouverture de l'exercice, il faut donc inscrire dans les rubriques de recettes et de dépenses les différentes valeurs figurant à l'inventaire et reprises de l'exercice écoulé; dans le courant de l'exercice, les augmentations et les diminutions de valeurs de ces éléments sont inscrites dans les rubriques respectives; à la fin de l'exercice après amortissements et écritures éventuelles de régularisation, les nouvelles valeurs de ces éléments actifs et passifs sont transmises à l'exercice suivant par une écriture contraire à celle d'ouverture, et elles apparaissent comme restes dans les rubriques que cela concerne.

La comptabilité d'exploitation (*Betriebsrechnung*) est séparée de la comptabilité des valeurs d'inventaire (*Vermögensrechnung*).

L'ensemble des sommes ordonnancées des rubriques d'exploitation fera ressortir le résultat de l'exercice.

Le bilan s'obtient en rassemblant tous les restes actifs et tous les restes passifs auxquels on ajoute le solde en caisse.

Se basant sur ces principes, plusieurs auteurs ont présenté des formes plus ou moins intéressantes de la comptabilité dite «*gehobene kameralistische Buchführung*». A titre d'exemple, nous exposerons ci-après celle de Schneider qui nous paraît être l'une des meilleures.

MÉTHODE DE SCHNEIDER¹⁾.

Schneider expose la comptabilité d'une usine à gaz. Elle est divisée en trois chapitres:

1. Exploitation (*Betriebsrechnung*)
2. Magasin (*Lagerverwaltung*)
3. Fonds capital (*Vermögensrechnung*)

¹⁾ Ferdinand Schneider: „*Wegweiser durch die gehobene kameralistische Buchführung für die werbenden Betriebe der Staats- und Kommunalverwaltung*“. Verlag Franz Vahlen, Berlin 1913.

Le chapitre 1 «Exploitation» est divisé en sous-chapitres correspondant aux divers services de l'entreprise:

- A Administration générale
- B Production du gaz
- C Produits accessoires
- D Distribution du gaz
 - I. Réseau
 - II. Eclairage public
 - III. Installations chez les particuliers
- E Excédents (compte de Pertes et Profits).

Il est tenu de telle sorte que le bénéfice ou la perte nets de chaque service apparaisse dans le sous-chapitre correspondant. Ces gains et ces pertes sont mis en présence dans le sous-chapitre E «Excédents» qui correspond ainsi au compte de Pertes et Profits de la comptabilité double. Il renseigne donc aussi bien sur le résultat (bénéfice ou perte) de l'exercice, que sur la provenance des gains et des pertes, c.-à-d. sur le résultat financier de chaque service.

Pour que cela soit possible, il faut, non seulement, que chaque service soit débité ou crédité des sommes qui lui incombent directement, mais qu'il supporte sa part proportionnelle des frais généraux, amortissements, etc. Il faut, en outre, porter aux dépenses de chaque service la valeur du solde au commencement de l'année, et aux recettes la valeur du solde à la fin de l'année (comme si le solde initial était racheté de l'exercice écoulé et le solde final vendu à l'exercice suivant).

Le chapitre 2 «Magasin» est divisé en:

- A Matériel
- B Charbons

Dans chacun de ces sous-chapitres, on inscrit aux dépenses la reprise du solde de l'exercice précédent, les achats de l'année et les frais directs et indirects leur incombant. Aux recettes on porte les livraisons faites aux divers services, puis la valeur du solde à la fin de l'exercice.

Le chapitre 3 «Fonds capital» est le compte des éléments actifs et passifs de la fortune. Il comprend les sous-chapitres suivants:

- A Valeurs engagées
- B Fonds de renouvellement

Page de droite.

1. Exploitation					2. Magasin		3. Fonds capital					4. Compte courant
A Adminis- tration générale	B Produc- tion du gaz	C Produits accessoir.	D Distribu- tion du gaz	E Pertes et Profits	A Matériel	B Charbon	A Valeurs engagées	B Fonds de renouvel- lement	C Emprunts	D Réserves	E Placem. du fonds de renouv.	

La colonne «Caisse» contient toutes les entrées et sorties d'es-
pèces; elle correspond au livre de caisse dont elle constitue le
contrôle. Dans la colonne «Mémorial» sont portées toutes les opé-
rations ne correspondant pas à un mouvement de caisse. De ces
deux colonnes, les sommes sont reportées dans les colonnes res-
pectives des rubriques: 1. Exploitation; 2. Magasin; 3. Fonds
capital; 4. Compte courant.

Les premières écritures du journal sont celles concernant les
éléments actifs et passifs repris de l'exercice écoulé de la manière
indiquée plus haut; puis viennent les opérations de l'exercice et
enfin les écritures de bouclement.

GRAND LIVRE.

Les écritures du journal sont relevées au grand livre. Celui-ci
est établi sur les mêmes bases que le livre de contrôle, mais il
est moins subdivisé, car le livre de contrôle a un double but:
contrôler le service de caisse et, d'autre part, permettre à l'admi-
nistration de suivre de près le budget. Il est donc nécessaire que
ce livre soit subdivisé autant que le budget. Par contre, le grand
livre a surtout pour but d'établir la situation financière, enregis-
trer les opérations effectuées et déterminer le bénéfice; il suffit
donc que ses divisions soient conformes à celles du budget, sans
pour cela que les dernières subdivisions soient rigoureusement
observées.

Le grand livre est divisé en quatre parties:

1. Le grand livre de l'exploitation;
2. Le grand livre du magasin;
3. Le grand livre du fonds capital;
4. Le grand livre du compte courant.

Les noms des rubriques du grand livre sont accompagnés des noms des comptes correspondants de la comptabilité double. Les recettes et les dépenses figurent sur deux pages en regard, celle de gauche étant réservée aux recettes; celle de droite, aux dépenses.

Schéma :

Rubrique :

chapitre :

titre :

compte :

Page de gauche.

Restes :

Budget :

N ^o	Objet de la recette	Sommes ordonnancées		Recettes effectuées					A reporter sur l'exerc. suivant		Observations
		Date	Montant	Date	Avril / Juin	Juillet / Mars	Pour boucle- ment	Total	Restes actifs	Autres éléments actifs	

Restes :

Budget :

Page de droite.

Crédits en cours d'exercice :

N ^o	Objet de la dépense	Sommes ordonnancées		Dépenses effectuées					A reporter sur l'exerc. suivant		Observations
		Date	Montant	Date	Avril / Juin	Juillet / Mars	Pour boucle- ment	Total	Restes passifs	Autres éléments passifs	

BOUCLEMENT DES ÉCRITURES, ÉTABLISSEMENT DU COMPTE DE PERTES ET PROFITS ET DU BILAN.

Tous les livres étant bouclés, les totaux du journal doivent être égaux à ceux des colonnes «Recettes effectuées» et «Dépenses effectuées» du grand livre. La colonne «Sommes ordonnancées» du grand livre doit concorder avec le livre de contrôle tenu par l'administration. En outre, le total de la colonne intitulée «A reporter sur l'exercice suivant» ajouté au total de la colonne «Recettes — resp. Dépenses-effectuées» est égal au total de la colonne «Sommes ordonnancées».

Le grand livre est résumé par chapitres dans :

1. la Récapitulation des recettes inscrites au grand livre ;
 2. la Récapitulation des dépenses inscrites au grand livre ;
- qui forment le compte rendu de l'exercice et sont soumis aux autorités compétentes pour approbation.

Schéma :

Page de gauche.

Restes au commencement de l'exercice	Budget	Crédits en cours d'exercice	Ensemble	Sommes mandattées	Différences		Noms des rubriques du budget
					En plus	En moins	

Page de droite.

Noms des comptes	Sommes mandattées	Recettes ou dépenses effectuées				A reporter sur l'exercice suivant	
		Avril Juin	Juillet Mars	Pour bouclement	Total	Restes actifs et passifs	Autres éléments actifs et passifs

Ces «Récapitulations» donnent une idée exacte des résultats des comptes de l'exploitation, du magasin et de la fortune; ils renseignent sur la marche des affaires par rapport au budget et sur l'état des éléments actifs et des éléments passifs de la fortune.

Les éléments du compte de Pertes et Profits sont disséminés dans le compte d'exploitation, sur des pages différentes. Schneider les rassemble dans un compte de Pertes et Profits qui a la forme de celui de la comptabilité double. Au débit figurent les pertes nettes groupées par comptes; au crédit, les bénéfices.

Le bilan résulte de la mise en présence des postes dont les sommes figurent dans la dernière colonne intitulée «A reporter sur l'exercice suivant». Ceux des recettes sont portés sur la page de gauche qui est celle de l'actif; ceux des dépenses sont rassemblés sur la page de droite qui est celle du passif. Le bilan établi par Schneider a donc la même forme que celui de la comptabilité com-

merciale; comme on a pu s'en rendre compte, il est tiré directement du grand livre comme c'est le cas dans la comptabilité double.

c) La comptabilité double et la comptabilité camérale combinées.

Les essais de combiner la comptabilité double et la comptabilité camérale ne sont pas rares. Nous les résumerons par l'exposé des quatre formes suivantes: la comptabilité administrative double de Constantini, la méthode appliquée par la ville de Freiberg en Saxe, la comptabilité du canton de Berne et celle de la Confédération suisse.

Comptabilité administrative double de Constantini.

Les livres essentiels de cette comptabilité sont: le livre de caisse et le livre de rubriques ou grand livre. En outre il existe des livres auxiliaires comme dans toutes les formes de comptabilité: livre des comptes courants, listes de perceptions, rôles divers, livre de magasin, etc.

Le grand livre est le même que celui de la comptabilité double, c.-à-d. qu'il contient tous les comptes; ceux-ci sont tenus sur deux pages en regard: celle de gauche est réservée au débit; celle de droite, au crédit. Chaque côté du compte comprend trois colonnes de sommes. Dans la première on inscrit au fur et à mesure de la réception des mandats toutes les sommes ordonnancées, concernant ce compte; la seconde est destinée à recevoir les sommes ayant leur contre-valeur au compte de caisse; dans la troisième on porte les sommes se rapportant aux autres comptes, en indiquant en regard le nom de ces comptes.

Les sommes inscrites dans la première colonne concernent ou bien le compte de caisse et seront alors reportées dans la deuxième colonne quand les recettes et dépenses seront effectuées; ou bien d'autres comptes, auquel cas elles sont portées immédiatement dans la troisième colonne.

Le total de la première colonne est donc égal à la somme des deux dernières.

Si l'on additionne séparément les totaux de la deuxième colonne du débit et du crédit de tous les comptes on aura le total des recettes et le total des dépenses. Ces deux totaux doivent concorder avec ceux du livre de caisse.

Enfin, comme toutes les écritures sont portées deux fois, le total général du débit de tous les comptes doit être égal au total du crédit.

Pour le surplus, il suffit d'ajouter que ces comptes sont tenus et bouclés exactement selon les principes dans la comptabilité commerciale double. Les restes actifs et passifs sont groupés à la fin de l'année dans un «compte des restes».

Voir à titre d'exemple, page 85, un compte établi d'après la méthode de Constantini. Il est tiré de son ouvrage *«Das Kassen- und Rechnungs-Wesen der deutschen Stadtgemeinden»*, page 180.

Comptabilité de la ville de Freiberg i. S.

La ville de Freiberg en Saxe qui exploite en régie les services du gaz, de l'eau et de l'électricité, de même qu'une caisse d'épargne, a introduit en 1886 la comptabilité double qui a donné, aux dires des intéressés, des résultats très satisfaisants¹⁾.

Les livres essentiels sont: le livre de caisse, le livre de contrôle de la caisse, le livre de rubriques, le livre des extraits mensuels, le journal et le grand livre. Il est en outre tenu un livre des états mensuels de la caisse et différents livres de contrôle.

Au livre de caisse, le caissier inscrit à gauche les recettes, à droite les dépenses, en portant toutes les sommes dans une première colonne, et sans mentionner les noms des comptes correspondants; les totaux journaliers sont reportés dans la deuxième colonne. Celle-ci est additionnée de telle sorte que le total figurant au bas de chaque page représente le total général depuis le commencement de l'exercice.

Le livre de contrôle de la caisse est tenu de manière à pouvoir contrôler le caissier. Le comptable y inscrit, en outre, pour chaque recette ou dépense, le nom du compte qui en est débité ou crédité, et il reporte les sommes dans les colonnes respectives qui sont: a) administration générale, b) services industriels et fonds capital, c) fondations diverses, d) comptes gérés par la ville pour des tiers.

¹⁾ Voir Félix Werner: *„Kameralistische oder kaufmännische Buchführung“* Druck von Julius Klinkhardt in Leipzig 1915 (pages 27 et suivantes).

Date	Sommes mandatées	Libellé	Folio du livre de caisse	Sommes effectuées		Date	Sommes mandatées	Libellé	Folio du livre de caisse	Sommes effectuées	
				a à caisse	b à divers autres comptes					a par caisse	b par divers autres comptes
1/1	1340,—	Solde à non- veau . . .			Balance	6/1	280,—	H. Stein pour 280 q. . .		280,—	
"	198,—	H. Mattig, voiturage .	38	198,—			152,—	F. Friedrich pour 152 q.		152,—	
"	108, 50	H. Mattig, voiturage .	39	108, 50		8/1	255, 50	Th. Degenring pr 255 1/2 q. .		250,—	5, 50 P & P
5/1	745,—	G. Radler, pr un conasseur .			c/c	10/1	180,—	Employé pr le bureau .			180,— Fr. gén.
	796,—	A Pertes et Profits . .			P & P	28/1	410,—	Ad. Reichmund pour 410 q.		410,—	
						"	60,—	Fr. Warteweil pour 60 q. .			60,— Restes
						31/12	1850,—	par Balance de sortie, solde			1850,— Balance
	3187, 50			306, 50	2881,—		3187, 50			1092,—	2095, 50

Exemple :

Date	Libellé des opérations	Caisse		A. Administration générale				B. Services industr. et fonds capital				C. Fondations divers.				D. Comptes gérés par la ville pour des tiers			
		Recett.	Dépens.	Compte spécial ou N° du budget	Pièce N°	Compte Fol.	Dépenses	Recett.	<i>mêmes divisions que sous A.</i>				<i>mêmes divisions que sous A.</i>				<i>mêmes divisions que sous A.</i>		

Les écritures sont reportées du livre de contrôle de la caisse au livre de rubriques. Dans ce dernier, il est ouvert un compte pour chaque poste du budget; le livre de rubriques correspond donc exactement à celui de la comptabilité camérale, mais contrairement à ce qui se fait en comptabilité camérale, les recettes et les dépenses sont mises en présence dans le même compte.

Chaque mois les totaux des comptes du livre de rubriques sont reportés au livre des extraits mensuels. Celui-ci constitue une balance de vérifications. En outre, comme il indique pour chaque rubrique le total du mois et le total depuis le commencement de l'exercice, il permet de se rendre compte de la manière dont le budget est observé.

Voir exemple de ce livre page suivante.

Le total général de l'exercice, indiqué par le livre des extraits mensuels, est reporté au journal. Dans ce dernier figurent les opérations suivantes:

1. ECRITURES D'OUVERTURE.

Balance d'entrée à X comptes du passif
X comptes de l'actif à Balance d'entrée

2. OPÉRATIONS DE L'EXERCICE.

Caisse à X comptes } total de l'exercice d'après le livre des
X comptes à caisse } extraits mensuels.

3. ECRITURES DE RÉGULARISATION, AMORTISSEMENTS, etc.

4. ECRITURES DE BOUCLEMENT SUR LA BASE DE L'INVENTAIRE.

Balance de sortie à X comptes de l'actif
X comptes du passif à Balance de sortie

5. RÉSULTATS

Pertes et Profits à X comptes

X comptes à Pertes et Profits

Les écritures sont reportées du journal au grand livre. Celui-ci n'a donc que peu d'écritures et le même livre sert pour plusieurs exercices.

Le compte annuel est très détaillé; imprimé, il ne comprend pas moins de 295 pages, alors que le budget en a 133. Nous renoncerons donc à en donner un aperçu qui ne saurait être pour nous que d'un intérêt relatif.

Comptabilité du Canton de Berne.

A. ADMINISTRATION.

Toutes les recettes et les dépenses de l'Etat sont assignées par les autorités administratives pour en opérer la perception ou le paiement, et les porter en compte.

Les mandats sont délivrés pour chaque branche d'administration, par l'autorité qui la préside et soumis au visa du contrôle cantonal des finances. Les sommes et les rubriques des mandats sont fixées d'après le budget et les lois et ordonnances sur les branches d'administration que cela concerne.

L'assignation précède ou suit l'exécution des recettes et dépenses. Pour les recettes et dépenses des caisses générales, l'ordonnance précède toujours l'exécution. Pour les opérations intérimaires, l'exécution précède l'assignation par les autorités administratives.

Les administrations tiennent, sur les assignations délivrées, un *livre de mandats* dans lequel celles-ci sont inscrites et classées d'après les rubriques du compte, chaque rubrique étant tenue par ordre chronologique des inscriptions:

Le livre des mandats renferme:

1. L'indication de l'exercice;
2. L'indication exacte de la rubrique des mandats;
3. La date des mandats;
4. La désignation (adresse) des personnes qui ont à payer ou à percevoir le montant des mandats;

5. La cause du mandat, énoncée aussi brièvement que possible, mais avec clarté et précision;
6. La désignation des caisses sur lesquelles les mandats sont émis;
7. Les numéros d'ordre des mandats;
8. L'indication des crédits sur lesquels les mandats sont assignés; des changements que les crédits ont subis par transferts et crédits supplémentaires et des décisions en vertu desquelles ces changements ont eu lieu;
9. Le montant des mandats, en portant dans des colonnes séparées les sommes à percevoir et les sommes à payer.

Exemple:

Rubrique					Fol.	
Jour	Personnes et objet du mandat	Caisse	N ^o	Crédit	Recettes	Dépenses

A la fin de chaque mois, les sommes du livre des mandats sont additionnées et reportées à nouveau pour le mois suivant, de telle sorte que chaque addition renferme l'ensemble des sommes assignées jusqu'alors pour l'exercice courant, et que le montant général trouvé à la fin de l'année indique, pour chaque rubrique, la somme totale des mandats délivrés pendant l'année.

A la fin de chaque mois, les autorités administratives envoient au contrôle central un extrait du livre des mandats; cet extrait reproduit fidèlement le classement par rubriques du livre des mandats; il indique pour chaque rubrique les numéros des derniers mandats émis dans le mois précédent, les totaux des additions du mois précédent, ainsi que les crédits et leurs changements éventuels. Cet extrait est expédié en deux doubles, dont l'un est renvoyé à l'administration dont il émane, après avoir été vérifié et certifié exact, et l'autre reste déposé au Contrôle central des finances. Il permet de constater la concordance entre le livre des mandats et le livre des visas; ce dernier est tenu par le contrôle central.

B. SERVICE DE CAISSE.

Les caisses générales (de districts) paient ou perçoivent les mandats émis par l'administration centrale et visés par le contrôle central; elles ne sont pas autorisées à faire d'autres opérations. Les receveurs de districts tiennent un livre de caisse et un livre des débiteurs.

Dans le *livre de caisse* sont inscrites toutes les recettes et dépenses dans l'ordre chronologique. Ce livre renferme les indications suivantes:

1. La date de l'opération;
2. La rubrique à laquelle elle appartient;
3. Le numéro du mandat;
4. La désignation de la personne qui paie ou perçoit la somme;
5. Le montant de la recette ou de la dépense dans des colonnes séparées.

Exemple:

Date		Doit		Avoir	
		Fr.	Ct.	Fr.	Ct.

A la fin de chaque mois, les sommes du livre de caisse sont additionnées et reportées à nouveau pour le mois suivant, de telle sorte que chaque addition renferme la totalité des recettes et des dépenses qui ont eu lieu depuis le commencement de l'exercice, et qu'à la fin de l'année le total trouvé indique la somme totale des recettes et dépenses de l'année.

Le *livre des débiteurs* contient la liste des mandats qui, à la fin du mois, ne sont liquidés que partiellement ou qui ne le sont pas du tout, ainsi que l'annotation subséquente des versements opérés sur ces assignations.

Il indique:

Au débit:

1. La date du mandat et celle de l'échéance, si cette dernière date ne coïncide pas avec celle du mandat;

2. La désignation (adresse) des débiteurs;
3. La rubrique et le numéro du mandat;
4. Le montant du mandat;

Au crédit:

5. La date de l'encaissement;
6. Le nom du payeur;
7. La somme perçue.

Les receveurs de districts envoient chaque mois au contrôle central:

- a) une copie du livre de caisse;
- b) un extrait du livre des débiteurs;
- c) un bordereau de caisse.

La copie du livre de caisse doit être une reproduction fidèle de celui-ci; elle indique le report des additions du mois précédent, les opérations du mois classées par ordre chronologique, et le total du Doit et de l'Avoir du livre de caisse à la fin du mois. Cette copie doit être accompagnée des mandats de perception et de paiement y relatifs, avec les pièces qui leur sont annexées, ainsi que des quittances qui constatent les paiements. Les mandats effectués et les pièces à l'appui de même que les quittances sont conservés et classés par le contrôle central (bureau cantonal de comptabilité); ceux qui ne sont effectués qu'en partie sont retournés aux receveurs de districts pour en continuer l'exécution.

L'extrait du livre des débiteurs donne l'état des mandats de perception non effectués à la fin du mois. Il contient les indications suivantes:

1. La rubrique des mandats;
2. Le numéro des mandats;
3. La date de l'émission;
4. Le montant de l'extance;
5. La cause qui en a empêché la liquidation.

Le bordereau de caisse contient le total du Doit et de l'Avoir du livre de caisse à la fin du mois, le solde qui en résulte et la spécification détaillée de l'encaisse effective.

Les receveurs de districts sont également chargés de l'exécution des mandats intérimaires; ils en tiennent un *livre de caisse spécial*

où les recettes et dépenses sont inscrites au fur et à mesure qu'elles sont effectuées, et un *livre de rubriques* où ces mêmes opérations sont classées systématiquement. Il est envoyé, à la fin de chaque mois, à l'autorité administrative compétente, pour l'approuver et délivrer les mandats définitifs, une liste des recettes et des dépenses intérimaires qui ont eu lieu dans le courant du mois. Cette liste est une copie du livre des rubriques; elle est accompagnée des annexes qui y sont relatives.

C. CONTROLE CENTRAL.

Au contrôle central, dénommé officiellement «contrôle cantonal des finances», incombe la tâche de diriger et surveiller la comptabilité et le service général de caisse de l'Etat. Il doit établir le compte général de l'Etat et tenir les livres nécessaires à cet effet, rassembler tous les comptes spéciaux et les pièces justificatives, et élaborer le budget d'après les propositions des diverses administrations.

1. LIVRES TENUS PAR LE CONTROLE CENTRAL.

Nous avons vu précédemment que toutes les opérations sont mandatées par les autorités administratives. Les mandats sont soumis au visa du contrôle cantonal des finances qui en passe écriture dans les livres de contrôle des visas et dans les livres de contrôle des caisses.

a. LIVRES DE CONTROLE DES VISAS.

Ils sont en nombre plus ou moins grand suivant les besoins; actuellement il y en a 9. Ils sont divisés en rubriques ou comptes. Chaque rubrique indique:

1. La date du visa;
2. Le nom de la caisse sur laquelle est émis le mandat;
3. Les noms des personnes qui ont à toucher ou à payer le montant du mandat;
4. Les crédits et les changements qui y ont été apportés par transfert, avec mention des décisions y relatives;
5. Le numéro d'ordre des mandats;
6. Le montant des mandats, en inscrivant dans des colonnes séparées les sommes à percevoir et les sommes à payer.

Les mandats de perception sont portés à l'Avoir et les mandats de paiement au Doit. Le débit contient donc les dépenses; les recettes figurent au crédit.

Formulaire:

Rubrique					Fol.				
					Doit		Avoir		
Jour	Caisse	Ayants-droit et débiteurs	Crédit		N ^o	Mandats de paiements		Mandats de perceptions	
			Fr.	Ct.		Fr.	Ct.	Fr.	Ct.

Les sommes sont additionnées de la même façon que celles des livres de mandats tenus par l'administration.

b. LIVRES DE CONTROLE DES CAISSES.

Il existe un livre de contrôle pour chaque caisse. Ils mentionnent:

1. La date du visa;
2. L'indication de la rubrique des mandats;
3. Le numéro d'ordre des mandats;
4. Le montant des mandats;
5. La date du paiement ou de la perception.

Les caisses sont débitées des sommes qu'elles doivent percevoir et créditées des sommes qu'elles ont à payer. Les mandats de perceptions sont donc portés à l'Avoir de la rubrique respective dans un des livres de contrôle des visas, et au Doit du livre de contrôle de la caisse sur laquelle ils sont émis; au contraire, les mandats de paiements sont inscrits au débit des rubriques respectives et au crédit de la caisse qui en paiera le montant.

La dernière colonne est restée en blanc lors de l'inscription du mandat; elle est remplie à l'aide des copies du livre de caisse que chaque caissier envoie mensuellement au contrôle cantonal des finances. Les postes où ne figure pas de date correspondent aux mandats non liquidés, c.-à-d. aux recettes et aux dépenses mandatées mais non effectuées. Pour les mandats dont l'exécution doit être opérée en plusieurs mois, on inscrit dans la colonne en

question, en lieu et place de la date, le renvoi au livre des décomptes dans lequel ces mandats sont reportés.

Formulaire:

19							
Jour	Rubrique	N ^o	Doit		Avoir		Porté en compte
			Fr.	Ct.	Fr.	Ct.	Date

Les opérations ne concernant ni entrées ni sorties d'espèces sont portées dans un livre intitulé *Caisse des compensations* qui est tenu exactement comme les livres contrôlant les caisses de districts. Il est émis également un mandat pour chacune de ces opérations. Ces mandats sont inscrits dans les livres de contrôle des visas, au débit d'un compte et au crédit d'un autre compte; dans le livre de la caisse des compensations ils sont passés également au Doit et à l'Avoir.

Les livres de contrôle des caisses sont additionnés de la manière indiquée pour les autres livres.

c. LIVRE DES DÉCOMPTES.

Il est conçu d'une manière analogue au livre des débiteurs des caisses de districts; il en diffère cependant en ce que non seulement les restes actifs y figurent, mais aussi les restes passifs. A chaque mandat de perception ou de paiement dont la liquidation n'est pas effectuée dans le courant du même mois, il est ouvert un compte dans lequel on inscrit d'un côté le montant du mandat, de l'autre les paiements d'après les copies des livres de caisse.

2. VÉRIFICATIONS MENSUELLES.

Tous les mois le contrôle cantonal des finances reçoit un extrait du livre des mandats tenu par chaque administration ainsi que des extraits du livre de caisse et du livre des débiteurs tenus par les receveurs de districts.

La vérification des extraits des livres des mandats se fait par le collationnement de ceux-ci avec les livres de contrôle des visas. Un procès-verbal de vérification est remis aux autorités administratives respectives.

Les copies des livres de caisse sont d'abord vérifiées quant à leur concordance avec les pièces justificatives. Puis il est pris note de la liquidation des postes dans les livres de contrôle des caisses et, s'il y a lieu, dans le livre des décomptes.

Les extraits des livres des débiteurs sont comparés aux postes non liquidés des livres de contrôle des caisses et aux soldes du livre des décomptes.

Un procès-verbal de vérification est remis aux caissiers.

Chaque mois le contrôle cantonal des finances établit un bilan provisoire à l'intention de la direction des finances.

3. BALANCE DES ÉCRITURES.

Elle est constituée par les comptes de restes établis seulement à la fin de l'exercice de la manière suivante:

a. RESTES ACTIFS.

Recettes mandatées en 1921, total du crédit

des livres de contrôle des visas	Fr. 307 423 000, —	
Restes actifs au 1 ^{er} janvier 1921	Fr. 5 926 000, —	
Total des créances à recouvrer	<u>Fr. 313 349 000, —</u>	

On été réglés:

par des recettes en 1920 pour 1921 Fr. 230, —
en 1921, total des recettes

selon livres de caisse . Fr. 39 365 900, —

en 1921, total des compen-

sations selon livre de la

caiss. des compensations Fr. 266 984 700, —

Fr. 306 350 600, —

dont pour 1922 Fr. 27 700, — Fr. 306 322 900, —

Total Fr. 306 323 130, —

Restes non réglés au 31 décembre 1921 . . Fr. 7 025 870, —

b. RESTES PASSIFS.

Dépenses mandatées en 1921, total du débit

des livres de contrôle des visas Fr. 306 704 500, —

Restes passifs au 1^{er} janvier 1921 Fr. 836 300, —

Total des dettes à payer Fr. 307 540 800, —

Ont été réglés:		
par des paiements en 1920 pour 1921 . . .	Fr.	70 400, —
en 1921, total des dépenses		
selon livres de caisse . Fr.	38 821 600, —	
en 1921, total des compen-		
sations selon livre de la		
caiss. des compensations	Fr. 266 984 700, —	
	Fr. 305 806 300, —	
dont pour 1922	Fr. 15 500, —	Fr. 305 790 800, —
	Total	Fr. 305 861 200, —
Restes non réglés au 31 décembre 1921 . . .	Fr.	1 679 600, —

Les restes actifs et les restes passifs au 31 décembre d'après les comptes ci-dessus doivent concorder avec le total des postes non liquidés des livres de contrôle des caisses et du livre des décomptes.

4. COMPTE GÉNÉRAL DE L'ADMINISTRATION DES FINANCES DE L'ÉTAT.

Le compte annuel est divisé en :

1. Comptes de l'administration courante;
2. Comptes de la fortune nette;
3. Comptes des éléments de la fortune (actifs et passifs);
4. Bilan.

Il contient en outre les comptes des fonds spéciaux et un rapport détaillé établi par le contrôleur des finances.

Les comptes de l'administration courante indiquent les recettes et les dépenses de l'année comparées avec les chiffres de l'exercice précédent et ceux du budget. La différence entre le budget (y compris les reports de crédits et les crédits additionnels) et les comptes, n'est pas portée dans une colonne spéciale, mais inscrite au bas de chaque chapitre dans la colonne du texte.

Le compte de l'administration courante est résumé dans un tableau récapitulatif où ne figurent que les rubriques principales avec leurs totaux.

L'excédent des recettes et des dépenses courantes est porté au compte de profits et pertes qui contient en outre les autres

éléments de bénéfices ou de pertes et dont le solde est viré au compte de capital.

Le compte des éléments de la fortune est divisé en comptes du fonds capital et en comptes du fonds d'administration.

Le bilan contient une récapitulation des éléments actifs et passifs; il en dégage la fortune nette et montre la concordance de ce chiffre avec le solde du compte de capital.

La comptabilité des fonds spéciaux, ainsi que celle des institutions spéciales sont basées sur les mêmes principes que la comptabilité générale que nous venons d'exposer brièvement.

La comptabilité de l'Etat de Berne est donc la constante établie par F. Hügli, ancien contrôleur des finances de ce canton. Au début, le contrôle cantonal tenait, outre les livres cités plus haut, un grand livre qui a été reconnu inutile par la suite et supprimé.

Le grand défaut de ce système consiste en un surcroît de travail dans les recettes de district et dans les administrations qui doivent chaque mois établir des copies de leurs livres à l'intention du contrôle cantonal des finances. Il faudrait arriver à confectionner des copies automatiquement au fur et à mesure des inscriptions dans les livres. Cela est possible par l'emploi de livres auto-copieurs (papier carbone) ou encore en se servant de la machine comptable.

Telle qu'elle est, la comptabilité du canton de Berne, le premier de la Suisse par le nombre de ses habitants, nous paraît répondre à son but; depuis plus de quarante ans qu'elle est en usage, elle a fonctionné et, sous l'experte direction de M. Jung, chef comptable, elle fonctionne actuellement encore à la satisfaction générale.

La comptabilité constante est employée également par la ville de Berne depuis 1891, et le directeur des finances de cette ville a bien voulu nous déclarer que ce système donne entière satisfaction.

Comptabilité de la Confédération suisse.

Avant 1914 la comptabilité de la Confédération suisse était tenue d'après le système caméral. Les recettes et les dépenses étaient passées dans un livre de caisse, puis classées dans les livres de rubriques et le livre du compte capital. Les livres de rubriques

correspondaient au budget. Dans le livre du compte capital, on inscrivait les mouvements des capitaux, mais pour la plupart des postes seulement à la fin de l'année et sur la base des inventaires.

Ce système donna pendant longtemps entière satisfaction; cependant par suite de l'extension du service des chèques postaux, des paiements par la banque nationale, et en général du fait que beaucoup de règlements étaient effectués par virements, on sentit le besoin d'abandonner l'ancien système de comptabilité.

Le chef de la comptabilité fédérale ayant démissionné pour des raisons de santé (à l'âge de 70 ans), le Conseil fédéral saisit cette occasion pour réunir le service de la caisse et celui de la comptabilité en un seul organe dénommé: «Services de caisse et de comptabilité» (*Kassen- und Rechnungs-Wesen*) à la tête duquel il fallait un directeur capable d'introduire la comptabilité commerciale double dans l'administration centrale de la Confédération et ses exploitations en régie, et d'en surveiller ensuite le fonctionnement. A ce poste fut nommé le chef comptable de la Banque nationale suisse, M. Henze, qui en qualité d'expert, avait déjà eu l'occasion de vérifier la comptabilité de la Confédération et sur la proposition duquel avait été décidée l'introduction de la comptabilité commerciale double. Depuis le premier janvier 1914, la comptabilité de la Confédération suisse est donc la comptabilité double.

Toutes les écritures sont classées dans les livres de rubriques du compte d'administration et les livres de rubriques du compte capital, des fonds spéciaux et dépôts. Ces livres renferment toute la série des comptes qui se présentent de la manière suivante.

LIVRES DE RUBRIQUES DU COMPTE D'ADMINISTRATION.

Ils comprennent toutes les rubriques de recettes et de dépenses concernant l'administration courante. Ces rubriques correspondent à celles du budget. Les dépenses s'inscrivent au débit et les recettes au crédit.

A l'en-tête de chaque page on inscrit le nom du chapitre, le nom de la rubrique, la somme portée au budget, les reports de crédits et les crédits additionnels s'il y a lieu, puis le total du crédit.

La différence entre le Doit et l'Avoir de chaque rubrique est

reportée dans une colonne spéciale qui indique donc le chiffre des recettes nettes ou des dépenses nettes.

Il y a en outre, une colonne pour l'inscription de la date des opérations, une colonne pour le numéro des pièces à l'appui et une colonne pour le folio du journal où figure cette écriture.

Exemple :

Blatt No

Abteilung:

Rubrik:

	Ausgaben	Einnahmen
	Fr.	Fr.
Budget pro 192 ..		
Kreditübertragung ..		
Nachtr. Kredit I. Série ..		
„ „ II. „ ..		
TOTAL		

Journal	Datum		Beleg No	Ausgaben SOLL	Rück- vergütungen Korrekturpost. HABEN	Rein- Ausgaben SOLL	Einnahmen HABEN	Korrektur- posten SOLL	Rein- Einnahmen HABEN

LIVRES DES RUBRIQUES DU COMPTE CAPITAL DES FONDS SPÉCIAUX ET DÉPOTS.

Ils renferment tous les comptes qui ne sont pas contenus dans les livres de rubriques du compte de l'administration c.-à-d. tous ceux du bilan et ceux qui deviennent nécessaires en cours d'exercice. Les comptes sont tenus comme dans la comptabilité commerciale double :

pour les éléments actifs, les valeurs initiales et leurs augmentations au débit,

les diminutions au crédit;

pour les éléments passifs, les valeurs initiales et leurs augmentations au crédit,

les diminutions au débit;

pour le compte capital et ses subdivisions, le solde initial et ses augmentations au crédit,

les diminutions au débit.

(inversement si la fortune est négative).

JOURNAL.

Les écritures sont, autant que possible, groupées et journalisées dans différents livres; actuellement il existe un journal principal, un journal du service des coupons et un journal des opérations de chèques postaux.

Une colonne spéciale du journal indique le numéro et le folio du livre de rubriques où l'écriture est passée; la concordance entre les livres de rubriques et les journaux est vérifiée régulièrement.

CARTONS DE RÉPARTITION ET GRAND LIVRE GÉNÉRAL.

Les postes des journaux sont groupés chaque mois dans des cartons de répartition qui constituent des bilans mensuels et sur la base desquels est établi le grand livre général qui ne contient qu'un petit nombre de comptes et dont l'utilité, d'ailleurs, est contestable.

LIVRE DU CONTRÔLE DE CAISSE.

Toutes les sommes écrites par le caissier dans son livre de caisse, sont passées également, sur la base des documents, dans un livre du contrôle de caisse tenu par un comptable. Le contrôle s'exerce ainsi directement sur le caissier.

AUTRES LIVRES.

A côté de ces livres principaux, il existe autant de livres de contrôle que cela est nécessaire.

BOUCLEMENT DES ÉCRITURES ET ÉTABLISSEMENT DU COMPTE D'ÉTAT.

a) COMPTE D'ADMINISTRATION.

Il est établi sur la base des livres de rubriques du compte d'administration. Dans ces derniers tous les comptes sont additionnés et les totaux représentent au débit des dépenses nettes, au crédit des recettes nettes. Ces totaux sont soulignés deux fois et les comptes restent ainsi; ils ne se balancent donc pas par des sommes égales comme les comptes d'un grand livre ordinaire. Les comptes des livres de rubriques du compte d'administration forment la première partie du compte d'État; les comptes créditeurs constituent les rubriques de recettes; les comptes débiteurs

forment les rubriques de dépenses. Seul le total net de chaque compte figure dans le compte d'État.

Ce dernier indique en outre la somme correspondante du compte de l'année précédente, la somme du budget, les reports de crédits et les crédits supplémentaires, les différences en plus ou en moins avec le budget, les reports de crédits et les crédits supplémentaires, ainsi qu'un rapport circonstancié.

Exemples:

Compte de 1920	Budget de 1921	Recettes	Compte de 1921				Comparaison avec le budget		Rapport
			Fr.	Ct.	Fr.	Ct.	En plus	En moins	

Compte de 1920	Budget de 1921	Reports de crédits et crédits supplémentaires	Dépenses	Compte de 1921				Comparaison avec le budget, les reports de crédits et crédits supplémentaires		Rapport
				Fr.	Ct.	Fr.	Ct.	En plus	En moins	

Les recettes et les dépenses sont résumées et mises en présence pour chaque rubrique principale dans la «Clôture du compte d'administration» dont voici le schéma:

Soldes de compte de 1920		Budget, Reports de crédits et crédits supplémentaires		Rubriques	Compte de de 1921		Soldes de compte de 1921	
Recettes	Dépenses	Recettes	Dépenses		Recettes	Dépenses	Recettes	Dépenses

La clôture du compte d'administration donne, non seulement, le total des recettes et des dépenses pour chaque rubrique, mais leur différence, soit le produit net ou la dépense nette. De cette façon, on peut facilement se rendre compte des recettes nettes fournies par chaque source de revenu, et des dépenses nettes occasionnées par chaque service, chaque division ou chaque département.

L'excédent des recettes ou des dépenses est inscrit dans la colonne la plus faible pour balancer le compte. Il est reporté au compte capital (au compte «Dépenses à amortir» lorsque le capital est négatif comme c'est le cas actuellement pour la Confédération suisse).

En résumé, la marche des écritures et leur clôture se font, pour le compte d'administration, d'après le graphique de la page 103.

b) COMPTE CAPITAL.

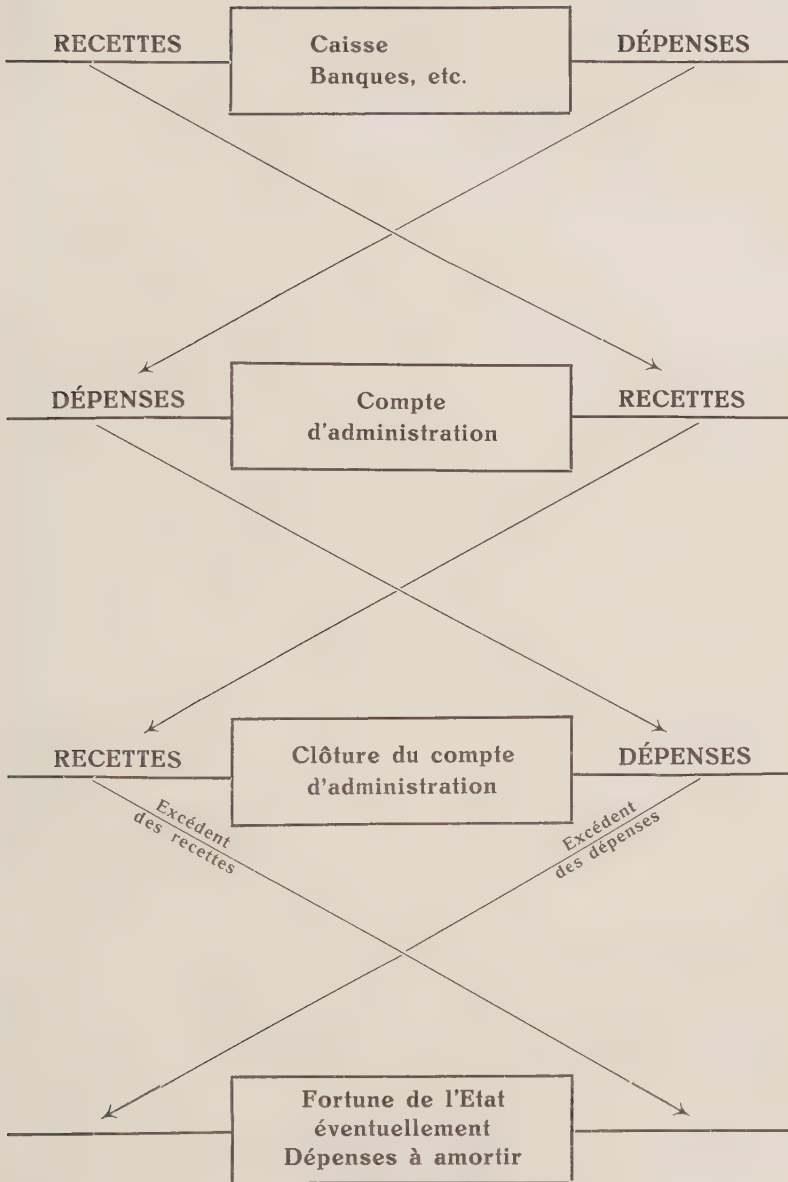
Les livres de rubriques du compte capital sont bouclés de la même manière que ceux du compte d'administration.

Les rectifications, amortissements, plus-values, recettes extraordinaires, dépenses sur le compte d'administration (dépenses pour immeubles, mobilier, amortissements etc. figurant au compte d'administration) sont passés par le compte «Clôture du compte - Capital» qui est analogue à un compte de Pertes et Profits et dont le solde, ajouté algébriquement au solde du compte d'administration indique l'augmentation nette ou la diminution nette de la fortune de l'Etat.

c) REMARQUE CONCERNANT LES RECETTES ET LES DÉPENSES NON EFFECTUÉES AU 31 DÉCEMBRE.

Autrefois, alors que la comptabilité de la Confédération était tenue d'après le système caméral, les opérations faites pendant la période complémentaire étaient comptabilisées seulement dans les livres de l'ancien exercice qui restaient ouverts jusqu'à la clôture des comptes, soit jusqu'au 15 février, et pour l'administration militaire jusqu'au 1^{er} mars. Il en résultait que le solde du compte de la caisse d'Etat figurant dans le compte annuel, représentait l'encaisse à la clôture et non pas au 31 décembre. Il en était de même de l'état de situation de compte-courant à la Banque nationale suisse.

Dans le compte d'Etat de l'année 1913, en vue de l'introduction du nouveau système de comptabilité en partie double dès le 1^{er} janvier 1914, l'état de la caisse et celui du compte-courant à la Banque nationale indiquent pour la première fois la situation au 31 décembre. Les mouvements de la caisse et ceux du compte-



courant se rapportant à l'exercice 1913 et effectués en 1914 pendant la période complémentaire, ont été portés dans les nouvelles rubriques «Soldes actifs et Soldes passifs».

Le compte «Soldes actifs» représente donc les versements effectués à la caisse fédérale du 1^{er} janvier jusqu'à la clôture des comptes, et qui sont à valoir sur l'année écoulée.

Le compte «Soldes passifs» représente les paiements effectués par la caisse fédérale du 1^{er} janvier jusqu'à la clôture des comptes, et qui sont à valoir sur l'année écoulée.

Pendant la période complémentaire, les recettes concernant l'ancien exercice sont inscrites, dans les livres de l'ancien exercice, au crédit des comptes qu'elles concernent et au débit du compte «Soldes actifs». Dans les livres du nouvel exercice, on les passe au débit de la caisse et au crédit du compte «Soldes actifs».

Par contre, les dépenses sont passées dans les anciens livres au débit du compte qu'elles concernent et au crédit de «Soldes passifs»; dans les nouveaux livres, on crédite la caisse par le débit du compte «Soldes passifs».

Voici comment se présentent ces comptes pour l'année 1920:

Soldes actifs.

Soldes actifs au 31 décembre 1919 . Fr. 34 230 884,55	Remboursements opérés en 1920 au compte de 1919 . Fr. 34 230 884,55
Versements effec- tués en 1921 pour 1920 Fr. 25 185 937,90	Soldes actifs au 31 décembre 1920, à porter au bilan . <u>Fr. 25 185 937,90</u>

Soldes passifs.

Remboursements effectués en 1920 pour l'exercice de 1919 Fr. 57 404 439,30	Soldes passifs au 31 décembre 1919 Fr. 57 404 439,30
Soldes passifs au 31 décemb. 1920, à porter au bilan <u>Fr. 66 371 711,89</u>	Paiements effectués en 1921 pour l'exercice de 1920 Fr. 66 371 711,89

Les restes actifs et passifs non liquidés à la clôture des comptes sont comptabilisés comme les recettes et les dépenses de l'exercice suivant. On n'en tient pas de compte séparé. Ces restes sont d'ailleurs insignifiants.

BILAN DU MOUVEMENT ET BILAN ANNUEL.

Le bilan du mouvement indique, pour chaque valeur active ou passive, l'état au 31 décembre de l'année précédente, l'augmentation brute pendant l'année, la diminution brute pendant l'année et l'état au 31 décembre de l'année que le compte concerne.

Le bilan annuel est la mise en regard des éléments actifs et des éléments passifs dont la différence représente la fortune nette. Cette différence doit être conforme au solde du compte de capital du livre de rubriques du compte capital. Malheureusement pour nos finances, la fortune de la Confédération suisse est actuellement négative; le découvert est porté au chapitre «Dépenses à amortir».

Le bilan est suivi de quatre annexes: le compte des immeubles, le compte de débiteurs et créanciers divers, le compte de l'inventaire et le compte des fonds spéciaux et dépôts.

COMPARAISON DES COMPTES ET DU BUDGET EN COURS D'EXERCICE.

Nous avons vu que les livres de rubriques du compte d'administration indiquent en tête de chaque compte la somme portée au budget, ainsi que les reports de crédits et les crédits supplémentaires. Ce simple fait permet au service de caisse et de comptabilité de voir si les crédits n'ont pas été dépassés; mais il se fait dans le même but un premier contrôle par chaque direction qui tient des registres des mandats qu'elle émet et envoie chaque mois au service de caisse et de comptabilité un état de situation qui est comparé aux livres de la comptabilité principale.

Un deuxième contrôle a lieu au bureau du contrôle fédéral des finances qui vise tous les mandats émis et en tient également des registres qui sont comparés avec les livres de la comptabilité principale.

De cette manière le budget est rigoureusement observé et les suppléments de crédits devenus nécessaires peuvent être demandés aux chambres à temps voulu.

COMPTABILITÉ DES SERVICES EN RÉGIE.

Les services en régie sont actuellement les suivants :

1. Intendance des poudres,
2. Régie des chevaux,
3. Ateliers de constructions,
4. Poudrerie militaire,
5. Fabrique de munitions de Thoune,
6. Fabrique de munitions d'Altorf,
7. Fabrique d'armes,
8. Administration de la monnaie,
9. Etablissements fédéraux d'essais et analyses agricoles,
10. Etablissement d'essais pour l'arboriculture, la viticulture et l'horticulture à Wädenswil,
11. Station d'essais viticoles à Lausanne,
12. Dépôts d'étalons et de poulains à Avenches,
13. Administration des postes,
14. Administration des télégraphes et téléphones.

Chaque service tient sa comptabilité. Celle-ci est reliée à la comptabilité centrale par des comptes transitoires que cette dernière ouvre à chacun d'eux et dans lesquels sont passées les avances faites par la caisse fédérale aux régies et les remboursements de ces avances. Ces comptes transitoires sont donc de véritables comptes-courants entre la caisse fédérale et ses exploitations en régie.

A la fin de l'exercice, et sur la base de l'extrait de compte dressé par chaque établissement en régie et visé par le bureau du contrôle fédéral des finances, la comptabilité centrale boucle ces comptes transitoires par les chapitres de recettes et de dépenses des établissements en question. Si les comptes sont bien tenus de part et d'autre, les comptes transitoires doivent se boucler sans solde, de sorte que la comptabilité centrale contrôle dans une certaine mesure la comptabilité des services en régie qui ont, d'ailleurs, leurs organes spéciaux de contrôle et doivent envoyer chaque trimestre un état de situation au bureau du contrôle fédéral des finances.

Jusqu'à la réorganisation de la comptabilité de la Confédération, les services en régie avaient la comptabilité camérale. Dès l'année 1914, on songea à y introduire la comptabilité double.

Celle-ci a le grand avantage de permettre l'établissement d'un bilan découlant directement du grand livre, de suivre de plus près les entrées et les sorties de matières, etc, et surtout de renseigner aussi exactement que l'on veut, sur la rentabilité de l'entreprise.

La comptabilité des services en régie a donc été établie sur des principes commerciaux, de manière à fournir tous les renseignements désirables concernant le résultat financier de ces entreprises.

A ce sujet il est intéressant d'examiner le compte d'exploitation et le compte de Profits et Pertes d'un de ces établissements. Nous donnons, à titre d'exemple, ceux de la fabrique d'armes de Berne; ils sont assez faciles à comprendre pour nous dispenser de les expliquer.

En résumé la comptabilité de la Confédération suisse est un intéressant exemple de comptabilité double administrative. Les services fédéraux de caisse et de comptabilité ont bien voulu nous déclarer que le système actuel satisfait à leurs besoins et qu'ils ne voient pas de raison pour le changer. Pour les services en régie surtout, l'introduction de la comptabilité double était une nécessité.

d) Critique de cette comptabilité.

Nous avons vu que les essais d'amélioration de la comptabilité camérale ont porté dans deux directions: les uns ont cherché à combiner la comptabilité camérale et la comptabilité double; les autres s'en tiennent strictement au système caméral.

En général, la combinaison de la comptabilité camérale et de la comptabilité double a donné des résultats satisfaisants.

La comptabilité camérale améliorée (*gehobene kameralistische Buchführung*), par contre, est diversement appréciée. Ses partisans se basent sur les affirmations suivantes:

1. On ne peut pas se passer de budget pour les services industriels des villes et des Etats; la comptabilité camérale seule permet de voir comment le budget est observé;
2. Pour certains faits, comme l'encaissement des impôts, des taxes, etc. l'emploi de rôles de perception est le moyen le plus pratique;

Fabrique d'armes de Berne.

Compte d'administration

Doit (Dépenses)			VII. Fabrique A. Compte	
Compte de 1919	Budget de 1920	Report de crédits, crédits suppl. et allocations de renchérissement	Compte de 1920	
			Sous-rubrique	Total
46 216, 50	25 000			8 695, 60
25 600, —	25 600		24 363, —	
30 862, 90	80 000		44 346, 15	
13 600, —	12 000		9 600, —	
625 644, 21	480 000	160 000	590 599, 59	
561 718, 09	385 000	333 292	718 292, 15	
3 122 730, 15	2 493 800		1 317 062, 05	
193 056, 82	283 200	90 000	312 803, 49	
—	—		—	
151 702, 95	194 800			3 017 066, 43
4 771 131, 62	3 979 400	583 292		87 700, 23
				3 113 462, 26

Doit			B. Compte de	
Compte de 1919	Budget de 1920	Report de crédits, crédits suppl. et allocations de renchérissement	Compte de 1920	
			Sous-rubrique	Total
30 849, —	33 100		29 632, —	
3 107, 95	2 000	500	2 500, —	
1 381, 80	1 000		595, 45	
16 647, 40	14 640	9 029	23 669, 35	
				56 396, 60
34 240, 20	39 050		34 312, 65	
56 955, —	67 310		50 247, 36	
—	—			84 560, —
				—
44 667, —	40 000			
				39 858, 60
				—
187 848, 35	197 100	9 529		180 815, 40

1. Mobilier.

Achats d'objets inventoriés.

2. Fabrication.

a) Contrôle:

1. Employés permanents.
2. Autres frais de contrôle.

b) Traitements et salaires:

1. Employés permanents.
2. Autre personnel.
3. Allocat. de renchérissem.

c) Matières premières.

d) Frais divers, force motrice, chauffage et éclairage.

e) Diminution de l'inventaire.

3. Bénéfice d'exploitation.

(Voir compte de Profits et Pertes).

1. Frais d'administration.

a) Traitement des fonctionnaires.

b) Frais de bureau.

c) Frais de déplacement.

d) Allocat. de renchérissement

2. Intérêts des capitaux.

a) Intér. du capital d'exploitat.

b) Intér. du capital immobilier.

3. Différences d'inventaire.

4. Amortissements.

5% sur le mobilier, les outils, les instruments et les armes.

10% sur les machines.

Perte.

Usure des objets figurant au petit inventaire.

5. Produit net.

Versé à la caisse fédérale.

pour l'année 1920.

Fabrique d'armes de Berne.

d'armes de Berne.		Avoir		
d'exploitation.		(Recettes)		
	Compte de 1920		Budget de 1920	Compte de 1919
	Total	Sous-rubrique		
1. Mobilier.				
Augmentation de l'inventaire . . .	8 695, 60		25 000	46 216, 50
2. Fabrication.				
a) Produits manufacturés.				
Ventes d'armes, de pièces d'armes détachées, réparations :				
1. de l'administration fédérale . .		2679 513, 70	3 709 400	1 900 221, 90
2. de cantons		38 873, 80	55 000	43 287, 50
3. de particuliers		219 063, 97	140 000	142 543, 51
b) Livraisons aux particuliers . . .		80 721, 40	50 000	—
c) Matières premières et fournitures pour les ateliers, produits semi- manufacturés				
Augmentation de l'inventaire . .		86 593, 79	—	2 638 862, 21
	3 104 766, 66			
	3 113 462, 26		3 979 400	4 771 131, 62

		Avoir		
profits et pertes.				
	Compte de 1920		Budget de 1920	Compte de 1919
	Total	Sous-rubrique		
1. Fabrication.				
Bénéfice d'exploitation	87 700, 23		194 800	151 702, 95
(Voir compte d'exploitation)				
2. Intérêts des capitaux.				
a) Intérêts des capitaux disponibles		444, 45	250	395, 20
b) Loyers et sous-locations. . . .		3 089, 50	1 050	1 863, —
	3 533, 95			
3. Divers.				
a) Vente en plus de { Produit de vieux matériel { l'inventaire		167, —	1 000	10 487, 60
b) Divers		265, 70		
	432, 70	—	—	—
4. Déficit.				
Allocation de la caisse fédérale (voir pages 142 et 256)	89 148, 52		—	23 399, 60
	180 815, 40		197 100	187 848, 35

3. La comptabilité camérale est plus simple, plus facile à comprendre, et exige moins de travail que la comptabilité double;
4. L'emploi simultané de la comptabilité double pour les services industriels et de la comptabilité camérale pour l'administration générale entraîne des inconvénients:
 - a) Le personnel ne peut pas être occupé rationnellement; si un des services est très occupé à un moment donné, il ne peut faire appel aux employés de l'autre service, à moins que tous les employés ne soient familiarisés avec les deux systèmes de comptabilité,
 - b) Les falsifications sont plus difficiles à découvrir,
 - c) Le bouclement des comptes est plus compliqué.
5. La comptabilité camérale est capable de donner les mêmes résultats que la comptabilité double.

Voyons un peu ce que valent ces arguments:

1. Le budget détaillé pour les services industriels n'est pas indispensable; on peut se contenter de porter au budget général seulement le résultat prévu pour chaque service. Mais l'établissement d'un budget détaillé n'est pas du tout incompatible avec l'usage de la comptabilité double; pour éviter les dépassements de crédits on n'aura qu'à inscrire en tête de chaque compte la somme prévue au budget, de même que les crédits votés en cours d'exercice. On pourra s'assurer ainsi, à tout moment, que le budget est observé. Ce procédé n'est d'ailleurs pas étranger à la comptabilité commerciale; dans beaucoup de maisons de commerce on inscrit, à l'en-tête des comptes ouverts aux clients, le crédit maximum qu'on veut leur accorder. Ces chiffres jouent le même rôle que ceux du budget inscrits en tête des comptes du grand livre dans la comptabilité des exploitations des villes.
2. Les rôles de perception peuvent être employés aussi bien en comptabilité double qu'en comptabilité camérale.
3. Si la comptabilité camérale ancienne forme et celle dite nouveau style sont faciles à comprendre, il n'en est pas de même de la *gehobene kameralistische Buchführung* et spécialement des méthodes allemandes. Dans ces dernières, on trouve une

quantité d'écritures superflues et que même un comptable ayant l'habitude du système caméral ne parvient à comprendre que difficilement. Même dans la comptabilité de Schneider que nous avons donnée comme exemple de comptabilité camérale améliorée, on rencontre ces défauts, mais dans une mesure moindre.

4. L'emploi de la comptabilité double dans les services industriels n'offre généralement pas les désavantages que les partisans du système caméral lui attribuent. Nous ne croyons pas que les falsifications en soient facilitées, ni que le bouclement en soit compliqué.
5. Quant à l'affirmation que la comptabilité camérale est capable d'arriver au même but que la comptabilité double, nous la reconnaissons théoriquement juste. Cependant, au point de vue pratique, nous devons rejeter la comptabilité camérale double qui, dans l'une de ses formes fondamentales du moins, est compliquée et exige une quantité d'écritures inutiles.

Les exploitations en régie d'un État ou d'une ville, sont de véritables entreprises industrielles et commerciales, et il n'y a pas de raison pour ne pas les faire bénéficier d'une organisation commerciale rationnelle; alors que les entreprises privées rivalisent de zèle pour se tenir au courant des principes nouveaux d'organisation technique et commerciale, il serait regrettable que les entreprises publiques ne fussent pas établies sur les mêmes bases. Or, depuis longtemps, les fabriques et les maisons de commerce privées, ont adopté la comptabilité commerciale double, qui contrôle non seulement tous les éléments de la fortune, mais la fortune nette et ses variations, permet l'établissement du prix de revient des différents produits, donne un compte détaillé et complet des bénéfices et des pertes réalisés, et fournit un bilan qui non seulement indique la situation de l'entreprise, mais justifie le résultat donné par le compte de Pertes et Profits.

III. ORGANISATION PRATIQUE DE LA COMPTABILITÉ D'UNE COMMUNE.

I. Comptabilité générale.

a) Le budget.

Le budget est divisé en chapitres. Celui de la commune de Peseux, tenu d'après cette méthode, en a 13. (Voir récapitulation des dépenses du livre de rubriques Tableau III). Les chapitres sont les mêmes aux recettes et aux dépenses¹⁾. Ils peuvent être subdivisés en sous-chapitres; ainsi le chapitre VI «Instruction publique et Cultes» du budget de la commune de Peseux se présente comme suit:

Comptes de l'exercice précédent	CHAPITRE VI. Instruction publique et Cultes. 1 ^{re} section: INSTRUCTION PUBLIQUE. A. Enseignement primaire. 1. Honoraires du directeur des écoles . . . 2. Honor. du secrét. de la commission scolaire . . 49. Imprévu	Budget pour l'exercice	
	B. Enseignement secondaire et classique. 50. Versement à la commune de Neuchâtel .	1 300,—	60 000
	2 ^{me} section: CULTES. 51. Traitement du chantre français	150,—	
	60. Imprévu	—	1 000
	Total du chapitre VI		61 000

Dans chaque chapitre les postes sont numérotés dans l'ordre naturel des nombres; le premier poste de chaque chapitre porte le numéro 1.

¹⁾ Cela n'est cependant pas absolument nécessaire.

La division en sous-chapitres n'infirmé en rien cette numérotation; il n'est pas nécessaire que les sous-chapitres des recettes soient les mêmes que ceux des dépenses.

b) Les livres de comptabilité.

Les livres essentiels sont:

1. Le livre de caisse à colonnes,
2. Le livre de rubriques à situations mensuelles,
3. Le journal,
4. Le grand livre;

On peut y ajouter:

5. Un livre des mandats.

A côté de ces livres, on a les livres auxiliaires ou de contrôle, les listes de perceptions, etc. qu'emploient tous les caissiers communaux.

Livre de caisse.

La page de gauche du livre de caisse est réservée aux recettes, la page de droite aux dépenses. Les sommes des recettes sont inscrites dans une colonne «Sommes» et reportées dans une des colonnes de dépouillement. Il en est de même des dépenses. Les colonnes de dépouillement sont plus ou moins nombreuses; il est réservé une colonne pour chaque chapitre du budget, puis une ou plusieurs colonnes pour les recettes et dépenses extra-budgétaires, les mouvements de capitaux, les fonds spéciaux. Il faut en outre les colonnes suivantes: inscription des dates, énonciation de l'objet de la recette ou de la dépense, N° du chapitre du budget, N° du poste du budget, N° des pièces à l'appui, soldes en caisse. (Voir exemple Tableau I).

Le livre de caisse est bouclé chaque mois de la manière indiquée dans l'exemple.

Pendant la période complémentaire, les recettes et dépenses se rapportant à l'ancien exercice sont inscrites à la suite des opérations de décembre; les recettes et dépenses concernant le nouvel exercice sont portées dans un nouveau livre de caisse, de sorte que pendant cette période il existe deux livres de caisse: un pour

chaque exercice. A la fin de la période complémentaire, l'ancien livre de caisse est bouclé et les opérations de décembre sont reportées au livre des rubriques. On pourrait aussi séparer par un bouclement les opérations du mois de décembre et celles de la période complémentaire; dans ce cas il faudrait ajouter une colonne au livre des rubriques.

Le nouveau livre de caisse commence sans indication du solde en caisse au 1^{er} janvier. C'est seulement après bouclement de l'ancien livre de caisse que le solde ancien est reporté à nouveau; dans l'exemple que nous avons donné, ce report a eu lieu le 5 mars; le solde de l'ancien livre de caisse est de fr. 25 152, 75. Il en résulte que pendant les premiers mois (janvier et février, dans l'exemple donné) le solde du livre de caisse ne correspond pas à l'encaisse effective. Il faut, pour vérifier la caisse, tenir compte du solde de l'ancien livre resté ouvert.

Cette situation qui se rencontre très souvent en comptabilité camérale, ne présente généralement pas d'inconvénient. Cependant si on veut l'éviter, il n'y a qu'à appliquer le principe que nous avons établi dans notre chapitre traitant du livre de caisse de la comptabilité camérale ancienne, page 52. Au livre de caisse donné comme exemple Tableau I, il n'y aurait qu'à ajouter deux colonnes pour le classement des sommes suivant l'année à laquelle elles se rapportent. Toutes les sommes concernant l'ancien exercice seraient écrites à l'encre rouge. Les reports d'une page à l'autre seraient faits séparément pour les nombres rouges et pour les nombres noirs. A la fin du mois les nombres noirs seraient additionnés, soulignés deux fois et reportés au livre de rubriques de l'année courante. Les nombres rouges seraient également additionnés et leurs totaux inscrits sur la ligne en-dessous des totaux des nombres noirs. Ils seraient additionnés avec les nombres rouges du mois suivant et ainsi de suite jusqu'à la fin de la période complémentaire; leur total représenterait alors le total des recettes et des dépenses effectuées après le 31 décembre et se rapportant à l'exercice écoulé. Il serait dans le livre de caisse souligné deux fois et reporté au livre de rubriques de l'exercice écoulé dans une colonne venant après celle de «Décembre» et intitulée «Période complémentaire».

LIVRE DE CAISSE

De même, il se présente parfois en décembre déjà des recettes ou des dépenses concernant l'exercice à venir. On les traiterait de la même manière, c.-à-d. qu'on les inscrirait dans le livre de caisse à l'encre rouge dans la colonne réservée au compte que cela concerne, dans la colonne du nouvel exercice et à l'encre noire dans la colonne «Sommes». Ces nombres rouges seraient additionnés à part et reportés en nombres noirs pour être additionnés avec ceux de janvier.

Les deux colonnes de dépouillement des sommes par années ne fonctionneraient que pendant les mois où l'on effectue des opérations se rapportant à deux exercices. Pendant les autres mois, elles resteraient inutilisées.

Tenu ainsi, le livre de caisse serait constamment à jour et son solde correspondrait en tout temps à l'encaisse réelle.

Les pièces de caisse sont numérotées et classées dans deux classeurs, un pour les pièces de recettes et un pour celles des dépenses.

Livre de rubriques.

Chaque mois les écritures du livre de caisse sont reportées au livre de rubriques.

Celui-ci est établi d'une manière fort simple. La 1^{re} colonne est réservée à l'inscription des rubriques du budget, la 2^{me} contient les sommes du budget, puis viennent 12 colonnes, soit une pour chaque mois, et enfin une colonne «Totaux».

A l'ouverture de l'exercice, on copie textuellement le budget dans les deux premières colonnes.

A la fin de chaque mois les sommes inscrites dans le livre de caisse sont reportées dans la colonne du mois en question, vis-à-vis des postes du budget.

Dans l'exemple que nous avons donné, les dépenses inscrites au livre de caisse pour février concernant le chapitre VII sont les suivantes :

Date	Libellé	Chap.	Poste	Pièce	Chap. VII Trav. publ.
24	1/2 journée à Morgenthaler pr répar. aux chemins	VII	3	146	3, 50
28	Traitements des employés	VII	1 2	159	366, —
28	Allocations de vie chère aux employés . . .	VII	13	162	190, —
28	à J. Panzeri, gravier pour chemins	VII	3	167	233, 20
					792, 70

Pour en faciliter le report au livre de rubriques, on en fait le dépouillement sur une feuille qu'il n'est pas nécessaire de conserver

Ainsi :					<i>Récapitulation</i>		
Postes	3	1	2	13	Poste	1.	216, —
	3, 50	216, —	150, —	190, —	»	2.	150, —
	233, 20				»	3.	236, 70
	236, 70				»	13.	190, —
							<u>792, 70</u>

Les sommes du mois sont écrites à l'encre rouge sur une ligne spéciale; le total depuis le commencement de l'année est écrit à l'encre noire sur la ligne en-dessous. Le livre de rubriques indique donc exactement la situation des comptes par rapport au budget, de sorte que les recettes peuvent être effectuées à temps, et les dépenses réglées sur les crédits budgétaires.

Pour les recettes et dépenses extra-budgétaires, les mouvements de capitaux et les fonds spéciaux, on ouvre des rubriques dans la mesure des besoins. Celles-ci sont tenues exactement comme les rubriques budgétaires.

Les recettes et les dépenses sont résumées dans des tableaux dont nous donnons plus loin un exemple (Tableau III). Ces tableaux récapitulatifs doivent être tenus chaque mois; ils constituent une balance de vérification: les recettes et les dépenses totales doivent concorder avec celles inscrites dans le livre de caisse.

Nous donnons ci-après à titre d'exemple du livre de rubriques le chapitre VII «Travaux publics» (Tableau II). On voudra bien voir spécialement comment les opérations du livre de caisse pour le mois de février y ont été reportées.

On verra aussi comment les totaux de ce chapitre VII du livre de rubriques ont été reportés dans la «Récapitulation des dépenses» figurant également au livre de rubriques (Tableau III).

Enfin, on comparera les totaux des dépenses du livre de caisse pour février avec les chiffres inscrits dans la colonne «Février» de la «Récapitulation des dépenses» du livre de rubriques.

On se rendra ainsi facilement compte de la marche des écritures.

LIVRE DE RUBRIQUES

RÉCAPITULATION DES DÉPENSES

	BUDGET	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin
I. Intérêts	70 072, 50				9, — 9, —	9, —	20 200, 40 20 209, 40
II. Immeubles	4 690, —	272, 70 272, 70	132, 05 404, 75	669, 75 1 074, 50	727, 60 1 802, 10	1 137, 85 2 939, 95	991, 55 3 931, 50
III. Forêts	12 285, —	6 616, 10 6 616, 10	7 678, 90 7 678, 90	8 508, 48 8 508, 48	9 343, 48 9 343, 48	10 459, 48 10 459, 48	12 169, 48 12 169, 48
IV. Assistance	14 125, —	1 066, 80 1 066, 80	680, 62 1 747, 42	996, 14 2 743, 56	2 618, 79 5 362, 35	1 267, 64 6 629, 99	1 937, 97 8 567, 96
V. Impositions communales	400, —	127, 10 127, 10	93, 20 220, 30	42, 35 262, 65	201, 30 463, 95	77, 15 541, 10	313, 70 854, 80
VI. Instruction publique et cultes	52 074, 50	3 134, 10 3 134, 10	3 242, 85 6 376, 95	3 950, 45 10 327, 40	3 511, 86 13 839, 26	3 175, — 17 014, 26	5 059, 80 22 074, 06
VII. Travaux publics	11 500, —	1 002, 65 1 002, 65	1 795, 35 487, 35	3 320, 40 847, 10	5 495, 85 1 319, 35	7 236, 40 537, 15	8 610, 50 1 528, 50
VIII. Police	12 894, —	613, 05 613, 05	1 100, 40 1 154, 83	1 947, 50 1 256, 56	3 266, 85 1 629, 50	3 804, — 1 335, 05	5 332, 50 1 200, —
IX. Administration	19 295, —	1 609, 45 645, 58	2 764, 28 147, 05	4 020, 84 465, 70	5 650, 34 466, 25	6 985, 39 55, 90	8 185, 39 150, 80
X. Dépenses diverses	42 645, —	645, 58 18, 10	792, 63 18, 10	1 258, 33 73, 90	1 724, 58 243, 65	1 780, 48 335, 65	1 931, 28 350, 70
XI. Service des eaux	9 495, —	18, 10 18, 10	18, 10 18, 10	92, — 92, —	335, 65 335, 65	335, 65 335, 65	686, 35 686, 35
XII. „ du gaz	2 485, —	45, 40 45, 40	41, 75 87, 15	349, — 436, 15	44, 40 480, 55	66, 90 547, 45	255, 10 802, 55
XIII. „ de l'électricité	45 997, —	45, 40 45, 40	87, 15 87, 15	436, 15 436, 15	480, 55 480, 55	547, 45 547, 45	802, 55 802, 55
Dépenses courantes totales	297 958, —	15 151, 03 15 151, 03	7 835, 20 22 986, 23	11 005, 58 33 991, 81	13 782, 15 47 773, 96	10 509, 19 58 283, 15	35 072, 62 93 355, 77
Comptes extra-budgétaires A		2 142, 40 2 142, 40	3 664, 40 5 806, 80	18 841, 10 24 647, 90	24 408, 25 49 056, 15	15 031, 45 64 087, 60	46 091, 25 110 178, 60
„ „ B		10 667, 25 10 667, 25	8 107, 07 18 774, 32	13 495, 52 32 269, 84	14 112, 23 46 382, 07	21 084, 07 67 466, 14	17 539, 25 85 005, 39
Total des dépenses générales	297 958, —	27 960, 68 27 960, 68	19 606, 67 47 567, 35	43 342, 20 90 909, 55	52 302, 63 143 212, 18	46 624, 71 189 836, 89	98 702, 87 288 539, 76
RÉSUMÉ							
Recettes courantes	280 510, 30	5 738, 95 5 738, 95	6 908, 40 12 647, 35	8 183, 30 20 830, 65	16 067, 45 36 898, 10	9 980, 60 46 878, 70	21 074, 35 67 953, 05
Dépenses courantes	297 958, —	15 151, 03 15 151, 03	7 835, 20 22 986, 23	11 005, 58 33 991, 81	13 782, 15 47 773, 96	10 509, 19 58 283, 15	35 072, 62 93 355, 77
Excédent de recettes							
„ „ dépenses	17 447, 70	9 412, 08	10 338, 88	13 161, 16	10 875, 86	11 404, 45	25 402, 72
Solde en caisse au 31 décemb. 1920	25 152, 75						
Total des recettes générales		27 585, 84 27 585, 84	15 815, 57 43 401, 41	28 890, 52 72 291, 93	51 495, 86 123 787, 79	44 783, 57 168 571, 36	99 298, 79 267 870, 15
„ „ dépenses „		27 960, 68 27 960, 68	19 606, 67 47 567, 35	43 342, 20 90 909, 55	52 302, 63 143 212, 18	46 624, 71 189 836, 89	98 702, 87 288 539, 76
Solde en caisse		24 777, 91	20 986, 81	6 535, 13	5 728, 36	3 887, 22	4 483, 14

REMARQUES. Les chiffres en caractères gras, soit les totaux mensuels, sont écrits dans l'original à l'encre rouge sur une petite ligne ne traversant que les colonnes des mois. Format de l'original: larg. 33 cm., haut. 50 cm. Comparer ce livre avec le „Livres des extraits mensuels“ en usage à Freiberg i. S. (Voir chapitre „Comptabilité de la ville de Freiberg i. S.“). Les deux dispositions peuvent être indifféremment employées.

GÉNÉRALES POUR L'ANNÉE 1921

Tableau III.

	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	TOTAUX
I. Intérêts	4 195, 55 24 404, 95	24 404, 95	74, 25 24 479, 20	3 744, — 28 223, 20	28 223, 20	45 777, 43 74 000, 63	74 000, 63
II. Immeubles	514, — 4 445, 50	495, 05 4 940, 55	234, 30 5 174, 85	104, 95 5 279, 80	189, 10 5 468, 90	3 762, 95 9 231, 85	11 568, 70
III. Forêts	457, 35 12 626, 83	453, 10 13 079, 93	2 857, 70 15 937, 63	549, 60 16 487, 23	487, — 16 974, 23	18 802, 55 35 776, 78	35 776, 78
IV. Assistance	1 887, 44 10 455, 40	1 233, 24 11 688, 64	3 213, 20 14 901, 84	741, — 15 642, 84	1 669, 22 17 312, 06	4 427, 95 21 740, 01	21 740, 01
V. Impositions communales	43, 85 898, 65	—, 45 899, 10	48, — 947, 10	9, — 956, 10	8, 90 965, —	20, 30 985, 30	985, 30
VI. Instruction publique et cultes . .	4 500, 25 26 574, 31	3 052, 10 29 626, 41	3 611, 30 33 237, 71	3 008, 90 36 246, 61	9 258, 75 45 505, 36	10 304, 24 55 809, 60	61 452, 20
VII. Travaux publics	2 020, 20 10 630, 70	1 225, 60 11 856, 30	1 280, 40 13 136, 70	811, 20 13 947, 90	1 048, 50 14 996, 40	3 032, 50 18 028, 90	18 028, 90
VIII. Police	608, — 5 940, 50	525, 85 6 466, 35	940, 35 7 406, 70	497, 10 7 903, 80	1 630, 65 9 534, 45	5 296, 73 14 831, 18	14 831, 18
IX. Administration	2 963, 61 11 149, —	1 321, 78 12 470, 78	1 258, 05 13 728, 83	1 225, 08 14 953, 91	1 369, 54 16 323, 45	4 510, 04 20 833, 49	21 033, 49
X. Dépenses diverses	1 067, 75 2 999, 03	446, 90 3 445, 93	738, — 4 183, 93	228, 05 4 411, 98	290, 90 4 702, 88	1 960, 40 6 663, 28	231 434, 15
XI. Service des eaux	654, 60 1 340, 95	2 863, 05 4 204, —	501, 20 4 705, 20	5, — 4 710, 20	5 070, 40 4 710, 20	5 070, 40 9 780, 60	9 780, 60
XII. „ du gaz	2 058, 20 8 297, 75	2 058, 20 48, 75	2 058, 20 8 167, 90	40 072, 73 93, 50	40 072, 73 7 498, 45	15 163, 83 2 924, 20	2 924, 20
XIII. „ de l'électricité	9 100, 30 27 210, 35	9 149, 05 11 665, 87	17 316, 95 22 924, 65	17 410, 45 11 017, 38	24 908, 90 23 451, 01	40 072, 73 120 187, 52	40 072, 73
Dépenses courantes totales	120 566, 12 30 779, 83	132 231, 99 12 626, 60	155 156, 64 39 094, 25	166 174, 02 30 709, 95	189 625, 03 12 527, 10	309 812, 55 48 314, 32	543 628, 87
Comptes extra-budgétaires A	140 958, 43 27 120, 05	153 585, 03 19 283, 30	192 679, 28 36 242, 33	223 389, 23 14 016, 33	235 916, 33 42 306, 72	284 230, 65 26 547, 73	295 725, 91
„ „ B	112 125, 44 85 110, 23	131 408, 74 43 575, 77	167 651, 07 98 261, 23	181 667, 40 55 743, 66	223 974, 12 78 284, 83	250 521, 85 195 049, 57	204 469, 92
Total des dépenses générales	373 649, 99 19 048, 80	417 225, 76 20 624, 05	515 486, 99 51 015, 50	571 230, 65 36 198, 15	649 515, 48 11 778, 35	844 565, 05 83 481, 45	1043 824, 70
RÉSUMÉ							
Recettes courantes	87 001, 85 27 210, 35	107 625, 90 11 665, 87	158 641, 40 22 924, 65	194 839, 55 11 017, 38	206 617, 90 23 451, 01	290 099, 35 120 187, 52	511 588, 37
Dépenses courantes	120 566, 12 33 564, 27	132 231, 99 24 606, 09	155 156, 64 3 484, 76	166 174, 02 28 670, 53	189 620, 03 16 997, 87	309 807, 55 19 708, 20	543 628, 87
Excédent de recettes							
„ „ dépenses							
Total des recettes générales	347 453, 46 85 110, 23	392 130, 86 43 575, 77	492 089, 86 98 261, 23	552 749, 81 55 743, 66	624 785, 91 78 284, 83	846 413, 86 195 049, 57	1045 673, 51
„ „ dépenses „	373 649, 99 1 043, 78	417 225, 76 57, 85	515 486, 99 1 755, 62	571 230, 65 6 671, 91	649 515, 48 423, 18	844 565, 05 27 001, 56	1043 824, 70
Solde en caisse							27 001, 56

Journal.

Le journal centralise les écritures et prépare leur report au grand livre. Il est tenu de la manière suivante :

a) *A l'ouverture de l'exercice*, on passe pour établir la concordance entre le journal et le grand livre :

	Fol. du grand livre		Détail	Total
1		Du 1 ^{er} janvier 19 . .		
		Balance du grand livre à ce jour .	✓	2051 809,99

b) *Dans le courant de l'exercice*, on journalise les écritures qui ne sont pas des opérations de caisse. Ex. :

2		Du 31 mars 19 . .		
	20	Instruction publique.		
	92	à Réserve de combustible		
		transport facture X. 1 wagon char-		
		bon livré aux écoles		5 300, —
3		Du dit		
	82	Recettes et dépenses générales.		
	86	à Fonds de réserve des Trav. publ.		
		réserve prélevée sur le boni de 19..		
		suivant décision du conseil général		2 000, —
4		Du dit		
	43	Entretien des immeubles.		
	99	à Hangar des Travaux publics.		
		frais de réfection du hangar portés		
		aux dépenses courantes		2 330, —
5		Du dit		
	50	Administration.		
	90	à Ravitaillement en combustible.		
		chauffage du bureau communal . .		200, —

		Du 31 décembre 19 . .		
6				
	41	Les suivants à capital.		
	30	Emprunt 1888 remboursement de 3 oblig. de fr. 500,—	1 500,—	
	31	Emprunt 1894 remboursement de 5 oblig. de fr. 500,—	2 500,—	
	32	Emprunt 1902 remboursement de 4 oblig. de fr. 500,—	2 000,—	
	33	Emprunt 1916 remboursement de 7 oblig. de fr. 500,—	3 500,—	9 500,—
		etc., etc.		

c) *A la fin de l'exercice*, on passe au journal les opérations de caisse d'après le tableau récapitulatif du livre de rubriques. On aura un seul article pour toutes les recettes et un seul article pour toutes les dépenses de l'année. Ex. :

c) 1 pour les recettes :

		Du 31 décembre 19 . .		
7				
	29	Caisse communale aux suivants:		
	42	à Intérêts . . . recettes de l'année	44 535, 76	
	43	„ Immeubles	7 151, 35	
	44	„ Forêts	60 984, 20	
	45	„ Assistance	12 813, 27	
	46	„ Impositions	52 545, 98	
	47	„ Instruction publ. et Cultes	7 014, 85	
		etc., etc.		846 413, 86

c) 2 pour les dépenses :

		Du dit		
8				
	29	Les suivants à Caisse:		
	42	Intér. et amortissem ^{ts} dépenses de l'année	74 000, 63	
	43	Immeubles	9 231, 85	
	44	Forêts	35 776, 78	
	45	Assistance	21 740, 01	
	46	Impositions	985, 30	
	47	Instruct. publ. et Cultes	55 809, 60	
		etc., etc.		844 565, 05

Pour les comptes qui bouclent par un excédent de recettes, on aura :

9		Du dit		
	83	Les suivants à Recettes et Dépenses générales :		
44		Forêts . . . excédent de recettes	23 846, 42	
46		Impositions	51 560, 68	
52		Eau	9 374, 70	
53		Electricité	32 825, 47	
80		Gaz	3 958, —	
				121 565, 27

Pour les comptes qui bouclent par un excédent de dépenses, on aura :

10		Du dit		
	83	Recettes et dépenses générales aux suivants :		
	42	à Intérêts et amortissements, excédent de dépenses	29 464, 87	
	43	„ Immeubles	4 417, 35	
	45	„ Assistance	8 926, 74	
	47	„ Instruct. publique et Cultes	54 437, 35	
	48	„ Travaux publics	17 530, 95	
	49	„ Police	12 392, 98	
	50	„ Administration	15 916, 25	
	51	„ Rec. et dép. divers.	10 519, 28	
				153 605, 77

Les art. 7, 8, 9, 10 pourraient être simplifiés, ce qui entraînerait une simplification correspondante au grand livre. Ces art. seraient remplacés par les suivants :

11		Du dit		
	29	Caisse.		
	83	à Recettes et Dépenses générales.		
		total des recettes de l'année, dont détail au livre de rubriques . . .		846 413, 86
12		Du dit		
	83	Recettes et dépenses générales.		
	29	à Caisse.		
		total des dépenses de l'année, dont détail au livre de rubriques . . .		844 565, 05

Le solde du compte « Recettes et dépenses générales » représente le boni ou le déficit de l'exercice.

Grand livre.

Le grand livre est le relevé systématique des écritures du journal, classées par comptes.

Comme les écritures qui ne correspondent pas à des mouvements d'espèces sont rares et que les opérations de caisse sont journalisées en bloc à la fin de l'exercice, le grand livre de même que le journal, aura des proportions très réduites. Sa tenue ne nécessitera que très peu de temps. Le même livre sert avantageusement pour plusieurs exercices.

Les comptes s'y présentent exactement comme en comptabilité commerciale double.

Le grand livre une fois bouclé, il sera établi un bilan qui figurera dans le compte annuel (Etat de situation au 31 décembre 19..).

Livre des mandats

Ce livre a pour but de servir de contrôle au livre de caisse. Il n'est pas indispensable; nous croyons cependant que, dans certains cas, suivant l'organisation générale du service de caisse, son emploi est recommandable.

Il est tenu par un service de contrôle (comptable, administrateur, dicastère des finances, etc.).

Il est divisé en deux chapitres : A. Mandats de recettes, et B. Mandats de dépenses.

Tous les mandats émis doivent être soumis au service de contrôle qui les vise, y appose un numéro d'ordre et les inscrit dans le livre des mandats.

A la fin de chaque mois, le livre de caisse doit être soumis au service de contrôle qui pointe alors les mandats payés et indique dans son livre des mandats que ces postes sont liquidés en mettant vis-à-vis de la somme ordonnancée la date du payement ou la mention « Payé ».

Exemple :

Date	Objet de la recette ou de la dépense	Rubrique du budget	N ^o d'ordre	Sommes	Payé

Pour les mandats payés par acomptes, sauf dans le cas où le règlement total a lieu dans le courant du même mois, il est tenu un *livre des décomptes* où il est ouvert un compte à chacun des dits mandats ; le montant en est porté soit au débit, soit au crédit suivant que la somme est à recevoir ou à payer. Du côté opposé, on inscrit les paiements successifs.

Dans le livre des mandats, colonne «Payé», on inscrira alors le folio du livre des décomptes où est reportée cette somme.

A la fin de l'exercice, le livre des mandats et le livre des décomptes permettront de connaître les restes actifs et les restes passifs.

c) Le compte annuel.

Le compte annuel est établi sur la base du livre de rubriques, dont il est une copie exacte mais sans le détail des sommes pour les mois de l'année; il est bon d'indiquer en outre les chiffres correspondants de l'exercice précédent, ainsi que les recettes et dépenses en plus ou en moins du budget.

Le chapitre donné comme exemple du livre de rubriques Tableau II deviendra au compte annuel :

Comptes 1920	Budget 1921	CHAPITRE VII. Travaux publics.	Comptes 1921	En plus du budget	En moins
2 600, —	2 600, —	1. Salaire du cantonnier-chef.	2 577, —		23, —
1 467, 80	1 800, —	2. Salaire du cantonnier . . .	1 800, —		
984, 90	1 500, —	3. Entret. des chemins, grilles, canaux, etc.	6 853, 75	5 353, 75	
140, —	150, —	4. Entret. des jardins publics .	190, —	40, —	
25, 20	50, —	5. Entret. des fontaines et puits			50, —
1 002, 50	1 200, —	6. Enlèvement des balayures .	1 175, 90		24, 10
415, 15	500, —	7. Enlèvement de déblais . .	626, 60	126, 60	
214, —	250, —	8. Arrosage des rues . . .	274, —	24, —	
275, 70	250, —	9. Assurance des cantonniers contre les accidents . . .	204, 70		45, 30
98, 60	100, —	10. Outils pour les cantonniers	483, 40	383, 40	
110, —	20, —	11. Equipement des cantonniers	22, 80	2, 80	
700, —	800, —	12. 4 ^e annuité s/ frais de correct. du chem. du Rugin et syphon	800, —		
640, —	2 280, —	13. Allocat. extraord. aux cantonniers pour vie chère . .	2 760, —	480, —	
696, 08	—	14. Imprévu	260, 75	260, 75	
9 369, 93	11 500, —			6 671, 30	142, 40
		Total du chapitre VII	18 028, 90	6 528, 90	

Les diverses rubriques budgétaires et extra-budgétaires sont suivies exactement comme dans le livre de rubriques, d'un résumé des recettes et des dépenses. Le résumé des dépenses donné Tableau III deviendra au compte annuel :

Comptes 1920	Budget 1921	RÉCAPITULATION DES DÉPENSES GÉNÉRALES	Comptes 1921	En plus du budget	En moins
68 234, 68	70 072, 50	I. Intérêts	74 000, 63	3 928, 13	
15 862, —	4 690, —	II. Entretien des immeubles .	11 568, 70	6 878, 70	
46 054, 13	12 285, —	III. Forêts	35 776, 78	23 491, 78	
15 854, 79	14 125, —	IV. Assistance	21 740, 01	7 615, 01	
799, 45	400, —	V. Impositions communales	985, 30	585, 30	
48 144, 04	52 074, 50	VI. Instruction publique et cultes	61 452, 20	9 377, 70	
9 369, 93	11 500, —	VII. Travaux publics	18 028, 90	6 528, 90	
14 543, 31	12 894, —	VIII. Police	14 831, 18	1 937, 18	
17 474, 71	19 295, —	IX. Administration	21 033, 49	1 738, 49	
224 361, 17	42 645, —	X. Dépenses diverses	231 434, 15	188 789, 15	
7 439, 45	9 495, —	XI. Service des Eaux	9 780, 60	285, 60	
1 000, —	2 485, —	XII. Service du Gaz	2 924, 20	439, 20	
52 824, 70	45 997, —	XIII. Service de l'Electricité .	40 072, 73		5 924, 27
				251 595, 14	5 924, 27
	297 958, —	Dépenses courantes totales .	543 628, 87	245 670, 87	
		Comptes extra-budgétaires A	295 725, 91		
		” ” B	204 469, 92		
		Total des dépenses générales	1 043 824, 70		
		RÉSUMÉ			
	280 510, 30	Recettes courantes	511 588, 37		
	297 958, —	Dépenses courantes	543 628, 87		
	17 447, 70	Excédent de dépenses (déficit)	32 040, 50		
		Solde du compte caisse au 31 décembre 1920	25 152, 75		
		Total des recettes générales .	1 045 673, 51		
			1 070 826, 26		
		Total des dépenses générales	1 043 824, 70		
		Solde du compte caisse au 31 décembre 1921	27 001, 56		

Cet exposé sera suivi d'un état de situation ou bilan; comme nous l'avons vu plus haut, celui-ci est le relevé des soldes du grand livre. Celui de la Commune de Peseux se présente comme suit:

SITUATION FINANCIÈRE ET BALANCE DU GRAND LIVRE
au 31 décembre 1921

Actif	Productif	Improductif	Totaux	Totaux
Immeubles.				
1. Buanderie	3 500, —		3 500, —	
5. Poids public	12 500, —		12 500, —	
17. Stand et ciblerie	10 000, —	5 000, —	15 000, —	
13. Temple		40 500, —	40 500, —	
14. Cure		30 000, —	30 000, —	
18. Hangar des pompes		25 500, —	25 500, —	
12. Ancien collège		130 000, —	130 000, —	
19. Nouveau collège		215 500, —	215 500, —	
19. Halle de gymnastique et Grande Salle		207 000, —	207 000, —	679 500, —
Terrains.				
2. Verger au Châtelard	300, —		300, —	
3. Jardins à Cortenaux	1 000, —		1 000, —	
10. Verger de l'ancienne Ecole normale	14 500, —		14 500, —	
11. Vignes et terrain pour l'agrandissem. du cimetière	9 500, —		9 500, —	
15. Cimetière		5 000, —	5 000, —	
16. Place du Boubin	500, —		500, —	30 800, —
Biens meubles.				
26. Mobilier compte général		18 000, —	18 000, —	
27. Echelle mécanique		2 000, —	2 000, —	20 000, —
Titres et Créances.				
21. Act. Tramw. de Neuchâtel	100 000, —		100 000, —	
75. Act. Centrale Charbons S. A.	5 000, —		5 000, —	
23. Oblig. hypoth. R. Bonhôte	31 000, —		31 000, —	
24. Créance contre R. Bonhôte	242, 50		242, 50	
25. Débiteurs divers	150, 45		150, 45	
29. Caisse communale	27 001, 56		27 001, 56	
63. Avance aux Soupes économiques		688, —	688, —	
22. Chèques postaux	4 023, 49		4 023, 49	
— Fonds spéciaux	2 328, 50		2 328, 50	170 434, 50
<i>A reporter</i>				

	Productif	Improductif	Totaux	Totaux
<i>Report</i>				
Entreprises industrielles communales.				
7. Service des Eaux	135 862, 95		135 862, 95	422 795, 53
8. Service du Gaz	133 684, 72		133 684, 72	
9. Service de l'Electricité . .	153 247, 86		153 247, 86	
Comptes d'ordre.				
66. Banque Cantonale garan- ties diverses	1 351, 25		1 351, 25	1 515, 32
100. Banque Canton. chômage	164, 07		164, 07	
Comptes à amortir.				
62. Chemin de Rugin		1 436, 30	1 436, 30	32 458, 53
67. Réfection d'un four Usine à gaz		14 695, 23	14 695, 23	
73. Dépotoir Ruau		275, —	275, —	
74. Lignes électriques		900, 95	900, 95	
77. Etablissm. transformateur „Profil“		1 813, 90	1 813, 90	
78. Transformations anc. Collège .		3 673, 85	3 673, 85	
79. Compte d'attente		1 430, —	1 430, —	
93. Sulfate de cuivre		8 233, 30	8 233, 30	
Comptes de guerre.				
90. Ravitaillement combustible		2 731, 58	2 731, 58	
83. Déficit d'exercice ¹⁾	32 040, 50		32 040, 50	34 772, 08
Total de l'actif de la commune	677 897, 85	714 378, 11		1 392 275, 96
69. Ressortiss., titres et créanc.			616 117, 45	707 229, 34
81. Fonds de renouvellem. Ser- vices industriels titres et créances			15 475, 96	
86. Fonds excéd. forestiers ti- tres et créances			62 185, 25	
87. Fonds des Travaux publics titres et créances			9 577, 71	
6. Fonds des pauvres			2 623, 26	
60. Fonds des écoles			1 249, 71	
Total de l'actif général				2 099 505, 30
Passif				
30. Emprunt de 1888 3 ³ / ₄ 0/0 .			20 000, —	896 000, —
31. „ „ 1894 3 ³ / ₄ 0/0 .			32 000, —	
32. „ „ 1899 4 0/0 .			52 000, —	
33. „ „ 1903 3 ¹ / ₂ 0/0 .			176 000, —	
34. „ „ 1908 4 0/0 .			189 000, —	
35. „ „ 1916 5 0/0 .			427 000, —	
<i>A reporter</i>				

	Productif	Improductif	Totaux	Totaux
<i>Report</i>				
40. Cédule commune de Boudry			70 000, —	
88. Banque Cantonale compte-courant			161 617, 70	
76. Banque Cantonale emprunt à c/terme			22 795, 23	
39. Garanties diverses			1 351, 25	
96. Garanties contre chômage			164, 07	
83. Résultat d'exercice clos ²⁾			1 463, 22	257 391, 47
41. Capital				238 884, 49
Fonds spéciaux.				
70. Ressortissants			616 117, 45	
82. Fonds de renouvellem. Services industriels			15 475, 96	
85. Fonds des excéd. forestiers			62 185, 25	
84. Fonds des Travaux publics			9 577, 71	
4. Fonds des pauvres			2 623, 26	
65. Fonds des Ecoles			1 249, 71	707 229, 34
Passif somme égale				2 099 505, 30
Actif net au 31 décembre 1921			238 884, 49	
Actif net au 31 décembre 1920			216 384, 49	
Augmentation				22 500, —
Justification.				
Amortissements d'emprunts			22 500, —	

d) Remarques.

La comptabilité exposée brièvement ci-dessus contient deux degrés: le premier qui s'en tient strictement au système caméral, comprend la tenue du livre de caisse, du livre de rubriques et du livre des mandats; avec le journal et le grand livre, elle devient de la comptabilité double.

1) Ce poste est tiré du compte «Recettes et dépenses générales»; voir aussi le «Résumé» qui suit la «Récapitulation des dépenses générales», Tableau III.

2) C'est le solde ancien du compte «Recettes et dépenses générales».

Ces deux postes, provenant du même compte, sont indiqués séparément: 1^o pour faire ressortir le résultat de l'exercice, 2^o parce que, au moment de l'établissement des comptes, l'autorité compétente n'a pas encore pris de décision au sujet de ce résultat qui peut être attribué, en tout ou en partie, à un fonds spécial.

Le système intégral (à deux degrés) convient surtout aux localités de quelque importance.

Dans maintes petites communes, on ne peut exiger du caissier la connaissance de la comptabilité double ; dans ce cas on pourra laisser de côté le journal et le grand livre et ne tenir que le livre de caisse à colonnes, le livre de rubriques avec situations mensuelles et éventuellement le livre des mandats.

Pour les exploitations en régie, si celles-ci sont peu importantes, par exemple le service des eaux ou de l'électricité dans un village, on n'aura qu'à leur ouvrir des chapitres spéciaux dans le livre de rubriques et le livre de caisse, comme c'est le cas, dans l'exemple que nous avons choisi, pour la commune de Peseux.

Dans les villes, les services industriels sont devenus des entreprises assez considérables, ayant une organisation autonome ainsi qu'un personnel distinct ; la comptabilité la mieux appropriée est alors la comptabilité double.

On verra au chapitre suivant comment la comptabilité double peut être adaptée aux entreprises des villes et des Etats.

Comme on a déjà pu s'en rendre compte, la comptabilité exposée ci-dessus est basée sur celle de la commune de Peseux (canton de Neuchâtel) où elle a été introduite par son administrateur Monsieur Derron et on peut dire qu'elle est le fruit de sa longue expérience dans les affaires communales. Nous y avons ajouté quelques modifications de détail ; ainsi dans la commune de Peseux on n'emploie pas de livre de mandats ; on outre le compte annuel n'indique pas dans une colonne spéciale la comparaison entre les chiffres des comptes et ceux du budget ; il existe un livre de caisse pour chaque exercice budgétaire, de sorte que pendant la période complémentaire les opérations sont réparties sur deux livres de caisse suivant l'exercice qu'elles concernent ; nous avons montré comment on peut éviter cet inconvénient et n'avoir jamais qu'un livre de caisse. Nous conseillons toutefois de s'en tenir à la pratique de Peseux (un livre de caisse pour chaque exercice).

Nous devons ajouter aussi que le livre de rubriques à situations mensuelles a été en usage à La Chaux-de-Fonds plusieurs

années avant d'être introduit à Peseux. Nous avons signalé également la comptabilité de la ville de Freiberg i. S. où ce livre de rubriques à situations mensuelles est employé ; nous l'avons appelé livre des extraits mensuels. A Freiberg comme à La Chaux-de-Fonds, le livre de caisse n'est pas à colonnes et les opérations sont classées dans un premier livre de rubriques conforme à celui de la comptabilité camérale ancienne, où les rubriques sont additionnées chaque mois et les totaux reportés au deuxième livre de rubriques qui est appelé «*Monatsauszugs-Buch*» à Freiberg et «*Livre des tableaux synoptiques*» à La Chaux-de-Fonds.

Le système en usage à Freiberg et à La Chaux-de-Fonds a sur celui de Peseux l'avantage de donner pour chaque poste du budget le détail complet des opérations (au livre de rubriques). Par contre, il exige un travail plus considérable, par suite du report du livre de caisse au livre de rubriques.

Dès lors, l'organisation rationnelle de toute entreprise exigeant un maximum de rendement avec un minimum de travail et de frais, il est tout naturel de rechercher les moyens d'éviter ce travail long et fastidieux que constitue ce report, d'autant plus que celui-ci est souvent une source d'erreurs.

Ce report peut être fait automatiquement sans travail supplémentaire, et cela de deux manières :

a) A la main.

Le livre de rubriques est remplacé par des fiches dont les colonnes coïncident exactement avec celles du livre de caisse lorsque ces feuilles sont placées l'une sur l'autre.

Le livre de caisse contient une colonne de dates, une colonne pour le libellé des opérations, une colonne de sommes pour les recettes et une pour les dépenses, ainsi que des colonnes pour l'inscription du numéro des pièces justificatives, du numéro de la rubrique du budget, et du numéro de la fiche de rubriques. Le livre de caisse peut être remplacé par des feuilles de caisse.

Pour passer une écriture, on place la fiche de rubriques et la feuille du livre de caisse l'une sur l'autre, en faisant coïncider la première ligne libre de chacune de ces deux feuilles. On écrit au moyen d'une plume dure et l'écriture est reportée sur la deuxième

feuille par décalque au papier carbone. Il existe divers types d'appareils permettant ce report automatique.

Les fiches de rubriques sont classées dans un fichier par ordre numérique, à portée de la main du comptable.

Ce procédé a été introduit ces derniers temps dans un certain nombre d'entreprises privées; comme on le voit ci-dessus, il trouve aussi son application en comptabilité publique.

b) A la machine.

Le livre de caisse et les fiches de rubriques sont les mêmes que dans le procédé à la main. On écrit avec la machine-comptable sur la fiche de rubriques, et l'écriture est reportée automatiquement sur le livre de caisse à l'aide de papier carbone. La machine-comptable écrit à plat, c.-à-d. que les caractères viennent frapper de haut en bas la feuille qui repose sur un plateau supportant la machine. Cette disposition permet d'introduire les fiches de la manière la plus commode. Le clavier est le même que celui des autres machines à écrire. Elle se meut de gauche à droite et inversement, d'avant en arrière et vice-versa au gré du comptable. Elle est munie d'un tabulateur décimal. L'espace entre les lignes d'écriture peut être réglé à volonté.

Tout en écrivant, la machine calcule; elle peut additionner verticalement plusieurs colonnes; elle additionne ou soustrait horizontalement et indique les soldes, le tout automatiquement.

Quel que soit le moyen employé (à la main ou à la machine), les reports se font automatiquement et les fiches de rubriques sont constamment à jour. Par le procédé décrit sous litt. *b*, le livre de rubriques à situations mensuelles peut être tenu également à la machine qui donne instantanément les totaux; il en résulte une très grande sûreté dans les opérations et une économie considérable de temps.

La machine-comptable est très appréciée aux Etats-Unis où elle a donné lieu à la nouvelle méthode connue sous le nom de «*Penless Bookkeeping*». Elle est employée également en Europe dans un certain nombre d'entreprises, et son usage se répand de plus en plus. Elle est susceptible de rendre des services très appréciables aussi en comptabilité publique.

e) *Le rôle du compte «Mouvements des capitaux»
dans une comptabilité de Commune.*

A. *Pendant l'exercice.* Le grand livre n'est pas autre chose que la réunion des 13 chapitres de Recettes courantes et des 13 chapitres de Dépenses courantes qui servent à la classification de toutes les recettes et de toutes les dépenses de la Commune. Sont classées dans ces 26 chapitres uniquement les sommes qui n'exercent aucune influence sur la fortune communale. Mais on rencontre dans le livre de caisse certains postes qui signifient soit une augmentation de l'actif, soit une diminution du passif, ou encore une diminution de l'actif et une augmentation du passif. Il est commode d'avoir tous ces postes réunis en un seul chapitre qui porte le N° 14 et qui est intitulé *Recettes de capitaux* et *Dépenses de capitaux*. Cette terminologie n'est pas très heureuse, car ici une recette représente une diminution de fortune, et une dépense une augmentation de fortune. Ces termes seraient avantageusement remplacés par les titres : *diminutions de fortune* et *augmentations de fortune*. Bien des confusions seraient ainsi évitées.

Les postes de recettes représentent donc au chapitre 14 une diminution du patrimoine communal ; la cause peut en être :

1. Un prélèvement au compte-courant ;
2. Le remboursement d'une somme par un débiteur, remboursement d'un titre, etc. ;
3. Une réalisation d'immeubles ;
4. L'amortissement sous toutes ses formes.

Tous les postes de dépenses représentent au contraire une augmentation de la fortune ; ils peuvent provenir :

1. de versements au compte-courant ;
2. d'achats de titres, de prêts, etc. ;
3. d'achats d'immeubles.

CAS-TYPE DE MOUVEMENTS DE CAPITAUX.

a) *Opérations sur le compte-courant.* Manière d'écriturer.

1. Versements en espèces à la Banque sur le compte-courant :
Dépenses de capitaux.

2. Prélèvement en espèces à la Banque sur le compte-courant : Recettes de capitaux.
3. La Banque crédite le compte-courant pour coupons échus : Recettes courantes, chap. I et Dépenses de capitaux, chap. XIV.
4. La Commune paie un créancier par chèque sur la Banque : Dépenses courantes et Recettes de capitaux.
5. Un débiteur s'acquitte par virement sur le compte-courant de la Banque : Recettes courantes et Dépenses de capitaux.
6. La Banque avise qu'elle crédite le compte-courant d'un intérêt : Dépenses de capitaux et Recettes courantes.
7. La Banque avise qu'elle débite le compte-courant d'un intérêt ; Recettes de capitaux et Dépenses courantes.

b) Titres.

1. La Commune émet des obligations au pair : Recettes de capitaux pour le montant total souscrit.
2. La Commune émet des obligations au-dessous du pair : Recettes de capitaux pour la valeur nominale souscrite ; la différence entre valeur nominale et valeur actuelle est passée par dépenses courantes avec explication.
3. La Commune rembourse une obligation : Dépenses de capitaux, valeur nominale.
4. La commune achète un titre à sa valeur nominale, ou crée un bon de dépôt ou un carnet d'épargne : Dépenses de capitaux.
5. Elle achète un titre au-dessous du pair. Il ne sera comptabilisé que pour sa valeur actuelle dans Dépenses de capitaux.

c) Immeubles.

Achats d'immeubles : Dépenses de capitaux.

Vente d'immeubles : Recettes de capitaux.

d) Création de fonds spéciaux.

Ex. Fonds des excédents forestiers.

Chapitre 3. Forêts. Recettes.	Chapitre 3. Forêts. Dépenses.
Produit intégral . . Fr. A + a.	Frais d'exploitation b.
	Versement à chapitre 14 pour le compte des excédents . . . a.

Chapitre 14. Recettes.	Chapitre 14. Dépenses.
à chapitre 3 produit de la sur- exploitation a.	 Placé au fonds des excédents fo- restiers. obligation C. F. F. . . Fr. ou bon de dépôt . . Fr..... } a. ou carnet d'épargne . Fr..... }

B. *Rôle du compte «Mouvements des capitaux» lors du boucle-
ment des écritures.*

La séparation entre recettes et dépenses courantes (chapitre 1 à 13) et recettes et dépenses de capitaux (chapitre 14) dans le grand livre permet de préciser quel est le résultat de l'exercice, abstraction faite des prélèvements et placements de fonds. Le résultat de l'exercice auquel on ajoute ou duquel on déduit la Balance des capitaux doit donner une somme égale *au Solde du Livre de caisse.*

Si la séparation entre recettes et dépenses courantes et recettes et dépenses de capitaux n'était pas faite, ou si l'on se contentait d'une comptabilité comportant un seul livre: Le Livre de caisse, le résultat de l'exercice serait impossible à déterminer exactement — de même que son influence sur le patrimoine communal.

Un premier principe à établir pour comprendre le boucle-
ment des écritures est celui-ci :

Le Bilan d'entrée n'est pas comme dans une comptabilité commerciale passé au grand livre. Pendant tout l'exercice les sommes contenues dans les comptes sont uniquement celles provenant d'opérations faites au cours de l'exercice. Les divers éléments de la fortune sont très nettement mis à part. Les chapitres étant bouclés et justes, il y a lieu d'établir *l'Etat de situation*, en modifiant le bilan d'entrée d'après les données du chapitre 14 que l'on pourra classer comme suit :

- a) Postes augmentant l'actif : Versements sur compte-courant, achats de titres, d'immeubles, etc. ;
- b) Postes augmentant le passif : Emprunts ;
- c) Postes diminuant l'actif : Prélèvements sur compte-courant,

vente de titres, remboursement d'une dette par un débiteur, vente d'immeubles ;

- d) Postes diminuant le passif : Amortissement d'emprunts, remboursement de dettes, etc.

EXEMPLE D'UN BOUCLEMENT DE COMPTES
ET D'ÉTABLISSEMENT DE L'ÉTAT DE SITUATION.

Chapitre 14. Recettes de capitaux.	Chapitre 14. Dépenses de capitaux.
Vente d'immeubles . . 30 000, —	Achat d'un immeuble . . 20 000, —
Remboursement d'un titre . 4 000, —	Achat de titres 35 000, —
Remboursement d'une créance particulière . . 2 000, —	Intérêt capitalisé s/ car- net d'épargne 300, —
Emprunt 50 000, —	Versements sur c/c . . 60 000, —
Prélèvements sur c/c . . 35 000, —	Amortissements des em- prunts de la commune *) 7 000, —
<u>121 000, —</u>	<u>122 300, —</u>

Il y a un excédent de dépenses de *Fr. 1 300, —* qui représente l'augmentation de la fortune pendant l'exercice.

*) REMARQUE. Dans la pratique, les amortissements des emprunts sont portés en dépenses dans le chap. I des dépenses courantes ; mais logiquement ils devraient figurer, comme c'est le cas ci-dessus, dans les dépenses de capitaux, puisqu'ils diminuent le passif de la commune, ce qui n'est pas autre chose qu'une augmentation d'actif.

	Bilan d'entrée	Sommes	Augmentat.	Diminution	Bilan de clôture
Actif	Biens immeubles	270 000, —	20 000, —	30 000, —	260 000, —
	Biens meubles	130 000, —	35 000, —	4 000, —	161 000, —
	Carnet d'épargne	5 000, —	300, —	—	5 300, —
	Solde du c/c	500, —	60 000, —	35 000, —	25 500, —
	Débiteurs divers	3 000, —	—	2 000, —	1 000, —
		408 500, —	115 300, —	71 000, —	452 800, —
Passif	Emprunts	150 000, —	Dimin. 7 000, —	Aug. 50 000, —	193 000, —
	Actif net	258 500, —	122 300, —	121 000, —	259 800, —

Justification :

Augmentation d'actif et diminution de passif . .	Fr. 122 300, —
Diminution d'actif et augmentation de passif . .	» 121 000, —
Augmentation nette de l'actif	<u>Fr. 1 300, —</u>

Différence entre recettes et dépenses de capitaux

(chapitre 14) Fr. 1 300, —

Résultat d'après le bilan de clôture :

Actif net à la fin de l'exercice Fr. 259 800, —

Actif net au début de l'exercice » 258 500, —

Augmentation comme ci-dessus Fr. 1 300, —

Cas spéciaux.

a) Sommes qui figurent dans l'état de situation comme éléments actifs et qui sont devenus des non-valeurs. Ex.: Somme due par X, Fr. 1 000, — ; ce dernier, par suite de mauvaises affaires, ne pourra jamais rembourser ; il est décidé d'amortir cette créance douteuse.

Chapitre 14. Recettes de capitaux.

à dépenses diverses,
amortissement d'une
créance non recou-
vrable Fr. 1 000, —

Chapitre 10. Dépenses diverses.

Créance contre le
Sieur X. amortie . Fr. 1 000, —

Cette façon de procéder influence défavorablement le résultat de l'exercice, mais elle aura l'avantage de faire disparaître complètement de l'actif une créance qui ne vaut plus rien. On pourrait aussi amortir la créance en question progressivement en cinq ans par exemple, si la somme était importante.

b) Le compte mouvements des capitaux pourra servir aussi à régulariser la situation suivante :

On a inscrit aux dépenses de l'exercice 1920 une somme de Fr. 5 000, — sans payer le créancier ; on procédera comme suit :

Chapitre quelconque: Dépenses.

Payé à A Fr. 5 000, —

Chapitre 14. Recettes de capitaux.

Dette de la commune
vis-à-vis de A. som-
me non encore payée Fr. 5 000, —

De cette manière, le solde en caisse à la fin de l'exercice sera conforme aux comptes, et la créance de A. figurera au passif de l'état de situation.

En résumé, le compte «Mouvements des capitaux» constitue la liaison qui doit exister entre les comptes de l'exercice en cours

et le bilan. On peut dire qu'il joue dans la comptabilité camérale un rôle comparable à celui du compte de Profits et Pertes dans la comptabilité commerciale.

Ces deux comptes: «Mouvements des capitaux» et «Pertes et Profits» dans leurs systèmes respectifs ont pour mission d'indiquer les augmentations ou diminutions de fortunes.

Le caissier-comptable d'une Commune n'arrivera à boucler correctement sa comptabilité que s'il connaît à fond le rôle du compte «Mouvements des capitaux».

Les erreurs dans le boucllement des comptabilités communales proviennent presque toujours du fait que les caissiers communaux ne comprennent pas suffisamment le rôle du compte «Mouvements des capitaux». C'est pourquoi nous avons jugé utile de nous arrêter un peu sur cette question.

2. Comptabilité des services industriels.

Pour les services industriels, nous recommandons la comptabilité double.

Il n'entre pas dans nos vues de faire ici un traité complet de comptabilité double; notre intention est de montrer brièvement comment ce système de comptabilité doit être appliqué dans ce cas particulier. Les seules choses qui nous intéressent sont:

1. le choix des comptes;
2. les livres employés (de la comptabilité principale);
3. le compte rendu.

a) Des comptes.

Le point de départ pour le choix des comptes est l'inventaire qui sera établi absolument comme dans une entreprise privée. Le bilan résume la situation en groupant les éléments de l'actif et ceux du passif. On ouvrira donc en principe un compte pour chaque poste du bilan. Mais ces comptes ne suffisent pas pour recevoir écriture de toutes les opérations qui auront lieu pendant l'exercice. Il manque notamment les comptes d'exploitation et de pertes et profits. Comment en déterminer le nombre et l'économie?

De la manière la plus simple: on ouvre un compte pour chaque poste du budget.

Ainsi, supposons que le budget se présente comme suit:

Service de l'électricité de la Commune D.

Comptes 1919	Budget 1920	COMPTE D'EXPLOITATION.	Budget 1921	
		Recettes.		
115 989,95	110 000	1. Produit des abonnem ^{ts} force et lumière	131 000	131 000
1 187,50	1 100	2. Location des compteurs	1 200	1 200
299,30	100	3. Provision sur le prix des moteurs ven- dus par les E. W. W. conformément à l'art. 13 de la convention	100	100
328,65	395	4. Bonification des E. W. W. sur les abon- nements S. et B.	300	300
		5. Restitution pour éclairage:		
100,—	100	a) de l'école professionnelle pr artisans	100	
200,—	200	b) " " " " coutu- rières et lingères.	200	
50,—	50	c) de l'école de commerce	50	
30,—	30	d) du voyer-chef.	30	
200,—	200	e) des abattoirs	200	
4 953,80	4 000	f) de la Commission militaire, pr éclai- rage des cantonnements	4 000	
5 089,65	5 000	g) de la Caisse communale pour éclai- rage des rues, places publiques et bâtiments municipaux	5 000	9 580
		6. Frais de perception et remboursement pour frais de poursuites	P. M.	P. M.
		7. Divers et imprévu	P. M.	P. M.
		Total des recettes d'exploitation		142 180
		Dépenses		
91 701,60	88 500	1. Prix de l'énergie	100 000	
1 481,35	1 500	2. Impôts hydrauliques, fr. 3,— par HP utilisé	1 500	101 500
		3. Administration et frais généraux:		
3 000,—	3 000	a) Traitement du secrétaire-caissier .	3 000	
2 400,—	2 400	b) " " monteur-électricien .	3 000	
		c) " de l'employé auxiliaire .	2 160	
200,—	200	d) Location du bureau et du magasin	500	
150,—	150	e) Chauffage	150	
540,95	540	f) Assurances	780	
		A reporter	9 590	101 500

Comptes 1919	Budget 1920		Budget 1921	
		<i>Report</i>	9 590	101 500
43, 50	80	g) Droit de passage	100	
399, 40	400	h) Imprimés et fournitures de bureau .	500	
	150	i) Jetons de présence aux membres de la commission	150	
		k) Abonnement annuel Institution de contrôle de l'A. S. E.	185	
		l) Cotisation annuelle A. S. E.	50	
	100	m) Divers	200	
173, 10	200	n) Imprévu	500	11 275
		4. Réparations et entretien :		
1 224, 45	1 400	a) Réseau communal, y compris l'éclairage public	2 000	
48, —	100	b) Compteurs	300	2 300
		5. Mobilier et outillage :		
	100	a) Mobilier de bureau	380	
	100	b) Outillage	250	
	300	c) Instruments de mesure	550	1 180
		Total des dépenses d'exploitation		116 255
		„ „ recettes „		142 180
		Excédent de recettes		25 925
		COMPTE DE PROFITS ET PERTES.		
		Recettes.		
26 998, 70	21 905	1. Excédent de recettes d'exploitation . .		25 925
		2. Intérêts du fonds de renouvellement .		170
		Dépenses.		
4 895, —	4 840	1. Intérêts du solde dû à la Municipalité, fr. 95 700, — à 5 % (emprunt à la Caisse d'épargne et de prêts à Berne)	4 785	
4 932, 80	4 834, 15	2. Intérêts du solde dû à la Municipalité, fr. 120 000, — à 5 % (avance faite par la Caisse communale)	6 000	
4 913, 95	7 033, 65	3. Amortissements	6 000	
11 879, 80	197, 20	4. Bénéfice net	9 310	
		Mouvement (prévision pour 1921).	26 095	26 095
		1. Amortissement des dettes		3 500
		2. Versement au fonds de renouvellement		2 500
		3. Achat de compteurs		5 000
		4. Extension du réseau		10 000
		5. Avance au compte de construction, à faire par la Caisse communale		15 000

Outre les comptes du bilan, on aura les comptes suivants :

1. Produits des abonnements, force et lumière ;
2. Location des compteurs ;
3. Provision sur moteurs vendus par les E. W. W. ;
etc., etc.

Pour les postes subdivisés comme sous chiffre 5 des recettes, ch. 3. 4. 5. des dépenses, on aura un compte pour chaque subdivision ; ainsi pour les postes sous chiffre 3 des dépenses, on aura 13 comptes ; pour ceux sous chiffre 4, 2 comptes, et ainsi de suite.

On peut aussi prévoir des comptes avec colonnes de dépouillement des sommes. Cette manière de faire est avantageuse surtout pour des comptes où les inscriptions sont peu nombreuses. C'est le cas pour le chiffre 5 des recettes, les restitutions pour éclairage ne se faisant qu'une fois par an, au 31 décembre. Ex. :

Restitution pour éclairage

Crédit

Dates	Libellé	Sommes	a	b	c	d	e	f	g

Il se peut que cette série de comptes ne suffise pas entièrement et qu'il se présente dans le courant de l'année, des opérations qui ne trouvent place dans aucun des comptes prévus. Dans ce cas, — qui est rare — de nouveaux comptes seront ouverts au fur et à mesure des besoins.

Grand livre du service de l'électricité de la Commune D. pour l'année 1921.

Voir budget pages 135 et suiv., compte d'exploitation
et compte de profits et pertes pages 147 et suiv.,
bilans au 31 décemb. 1920 et au 31 décemb. 1921, pages 149.

Doit	Caisse	Avoir
Solde au 1. I. 1921 : 72, 70	par Divers, dépenses de l'année 202 750, 12	
à Divers, recett. de l'an- née 220 550, 95	par Bilan, solde en caisse au 31. XII. 17 873, 53	
<u>220 623, 65</u>		<u>220 623, 65</u>

Doit	Outillage	Avoir
Solde au 1. I. 1921 1,— <u>1,—</u>	par Bilan, solde au 31. XII. . 1,— <u>1,—</u>	
Mobilier de bureau		
Solde au 1. I. 1921 1,— <u>1,—</u>	par Bilan, solde au 31. XII. . 1,— <u>1,—</u>	
Installation pour le séchage de fruits		
Solde au 1. I. 1921 1,— <u>1,—</u>	par Bilan, solde au 31. XII. . 1,— <u>1,—</u>	
Compteurs		
Solde au 1. I. 1921 . . . 10 635, 46 à Divers, achats de l'année 21 259, 75 <u>31 895, 21</u>	par Pertes & Profits, amortissement 10% . . 1 335, — par Bilan, valeur au 31. XII. 30 560, 21 <u>31 895, 21</u>	
Transformateurs		
Solde au 1. I. 1921 . . . 26 063, 66 <u>26 063, 66</u>	par Pertes & Profits, amortissement 3% . . . 908, 79 par Bilan, valeur au 31. XII. 25 154, 87 <u>26 063, 66</u>	
Bâtiments de transformateurs		
Solde au 1. I. 1921 . . . 6 494, — <u>6 494, —</u>	par Pertes & Profits, amortissement 2% . . . 150, — par Bilan, valeur au 31. XII. 6 344, — <u>6 494, —</u>	
Réseau		
Solde au 1. I. 1921 . . . 164 732, 67 à Divers, nouvelles ins- tallations 18 350, 40 <u>183 083, 07</u>	par Divers, participation des abonnés aux frais d'installation 2 659, 10 par Pertes et Profits, amortissement 3% . . . 5 664, 80 par Bilan, valeur au 31. XII. 174 759, 17 <u>183 083, 07</u>	

Doit	Débiteurs divers	Avoir
Solde au 1. I. 1921 . . . —	par Divers, paiements des débiteurs, etc. . 161 452, 70	
à Divers, montant des factures ¹⁾ , etc. . . . 164 571, 55	par Bilan, solde au 31. XII. 3 118, 85	
<u>164 571, 55</u>		<u>164 571, 55</u>

Banque H.

Solde au 1. I. 1921, . . . 6 916, 61	par Caisse, prélèvement des intérêts 209, —
à Pertes et Profits, intérêts pour 1921 209, —	à Bilan, solde au 31. XII. 6 916, 61
<u>7 125, 61</u>	<u>7 125, 61</u>

Municipalité, emprunt de fr. 110 000, —

à Caisse, amortissement 1921 1 100, —	Solde au 1. I. 1921 . . . 95 700, —
à Bilan, solde au 31. XII. <u>94 600, —</u>	
<u>95 700, —</u>	<u>95 700, —</u>

Municipalité, avance de la Caisse communale

à Caisse, remboursement en 1921 2 366, 95	Solde au 1. I. 1921 . . . 118 348, 95
à Bilan, solde au 31. XII. <u>151 982, —</u>	Avances reçues en 1921 36 000, —
<u>154 348, 95</u>	<u>154 348, 95</u>

Municipalité c/c

à Bilan, bénéfice dû à la municipalité <u>12 465, 51</u>	par Pertes et Profits, bé- néfice de 1921 <u>12 465, 51</u>
<u>12 465, 51</u>	<u>12 465, 51</u>

Créanciers divers

à Divers, nos paiements 155 830, 45	Solde au 1. I. 1921 . . . —
à Bilan, solde au 31. XII. <u>4 201, 35</u>	par Divers, factur. reçues 160 031, 80
<u>160 031, 80</u>	<u>160 031, 80</u>

Fonds de renouvellement

à Bilan, solde au 31. XII. 2 000, —	Solde au 1. I. 1921 . . . —
<u>2 000, —</u>	par Pertes & Profits, pré- lèvement sur les béné- fices de 1921 <u>2 000, —</u>
	<u>2 000, —</u>

¹⁾ Les factures sont établies trimestriellement; on débite „Débiteurs divers“ de leur montant par le crédit de „Produit des abonnements“.

Doit	Prix de l'énergie	Avoir
à Divers, prix du courant	113 230, 80	par Exploitation, virement du solde . . . 113 230, 80
	<u>113 230, 80</u>	<u>113 230, 80</u>
Impôt hydraulique		
Montant de l'impôt dû . . .	1871, 50	par Exploitation, virement du solde . . . 1 871, 50
	<u>1 871, 50</u>	<u>1 871, 50</u>
Traitements des employés		
Traitements de l'année . . .	9 428, 55	par Exploitation, virement du solde . . . 9 428, 55
	<u>9 428, 55</u>	<u>9 428, 55</u>
Location et chauffage		
Total de l'année	650, —	par Exploitation, virement du solde . . . 650, —
	<u>650, —</u>	<u>650, —</u>
Assurances		
Pour diverses assurances en 1921	1 122, 87	par Exploitation, virement du solde . . . 1 122, 87
	<u>1 122, 87</u>	<u>1 122, 87</u>
Intérêts des capitaux empruntés		
Intérêt de l'emprunt de fr. 110 000, — . . .	4 785, —	par Pertes & Profits, solde 10 702, 45
Intérêt de l'avance de la caisse communale . . .	5 917, 45	
	<u>10 702, 45</u>	<u>10 702, 45</u>
Droits de passage		
Total pour 1921	158, 50	par Exploitation, virement du solde . . . 158, 50
	<u>158, 50</u>	<u>158, 50</u>

Doit	Imprimés et fournitures de bureau		Avoir
Total pour 1921	806, 20	par Exploitation, virement du solde. . . .	806, 20
	<u>806, 20</u>		<u>806, 20</u>

Jetons de présence aux membres de la Commission

Total pour 1921	225, —	par Exploitation, virement du solde. . . .	225, —
	<u>225, —</u>		<u>225, —</u>

Abonnements et cotisations

Total pour 1921	235, 65	par Exploitation, virement du solde. . . .	235, 65
	<u>235, 65</u>		<u>235, 65</u>

Frais divers et imprévu

Total pour 1921	715, 05	par Exploitation, virement du solde. . . .	715, 05
	<u>715, 05</u>		<u>715, 05</u>

Marchandises

Solde au 1. I. 1921	865, 25	Remboursé par des tiers	351, 65
Achats de l'année	3 164, 60	par Exploitation, march. utilisée ¹⁾	2 689, 48
		par Bilan, march. en ma- gasin au 31. XII.	988, 72
	<u>4 029, 85</u>		<u>4 029, 85</u>

Réparation et entretien des compteurs

à Divers, frais de répara- tion et d'entretien pr 1921	153, 80	par Exploitation, virement du solde	153, 80
	<u>153, 80</u>		<u>153, 80</u>

Mobilier

à Divers, achats de mobi- lier en 1921	860, 25	par Exploitation, virement du solde	860, 25
	<u>860, 25</u>		<u>860, 25</u>

¹⁾ Les marchandises utilisées ont servi à l'entretien du réseau.

Doit	Outillage	Avoir
à Divers, achats d'outils en 1921 38, 80 <u>38, 80</u>	par Exploitation, virement du solde . . . 38, 80 <u>38, 80</u>	
Instruments de mesure		
à Divers, achats en 1921 . 559, 85 <u>559, 85</u>	par Exploitation, virement du solde . . . 558, 85 par Bilan, valeur amortie à 1, — <u>559, 85</u>	
Produit des abonnements		
à Débiteurs divers, éliminations, rabais, redressements 2 489, 60 à Exploitation, produit net des abonnements 151 164, 75 <u>153 654, 35</u>	par Débiteurs divers, montant des factures 153 654, 35 <u>153 654, 35</u>	
Location des compteurs		
à Exploitation, produit net de la location des compteurs 2 235, 95 <u>2 235, 95</u>	par Débiteurs divers, montant des factures . 2 235, 95 <u>2 235, 95</u>	
Provisions sur moteurs vendus par la Sté E. W. W.		
à Exploitation, virement du solde . . . 388, 25 <u>388, 25</u>	par Débiteurs divers, montant bonifié par E. W. W. en 1921 388, 25 <u>388, 25</u>	
Bonification de la Sté E. W. W. sur abonnements à S. et B.		
à Exploitation, virement du solde . . . 329, 65 <u>329, 65</u>	par Débiteurs divers, montant pour 1921 329, 65 <u>329, 65</u>	
Restitutions pour éclairage		
à Exploitation, virement du solde . . . 8 148, 45 <u>8 148, 45</u>	par Débiteurs divers, dû par la commune pour éclairage public et des bureaux et écoles . . . 8 148, 45 <u>8 148, 45</u>	

Doit	Frais de perception et de poursuites, comptés aux abonnés	Avoir
à Exploitation, virement du solde . . . 26, 60	par Divers (Caisse, chèques postaux, etc.) frais de per- ception ajoutés aux fac- tures	26, 60 <u>26, 60</u>
<u>26, 60</u>		<u>26, 60</u>
Divers et imprévu		
à Exploitation, virement du solde . . . 58, 95	par Divers, bénéfices divers	58, 95
<u>58, 95</u>		<u>58, 95</u>
Séchage de fruits et légumes		
à Divers, dépenses . . . 259, 15	par Divers, recettes . . . 258, 55	
<u>259, 15</u>	par Exploitation, perte nette	—, 60
		<u>259, 15</u>
Bonification de la Bourgeoisie		
à Pertes & Profits, virement du solde . . 1 676, 45	Bonification pour poteaux employés pour le réseau communal	1 676, 45 <u>1 676, 45</u>
<u>1 676, 45</u>		
Passif transitoire¹⁾		
à Bilan, solde 471, 10	par Produit des abon- nements, réserve pour une créance douteuse . . 329, 10	
	par Instruments de mesure, somme prévue au budget pour un appareil com- mandé	142, — <u>471, 10</u>
<u>471, 10</u>		
Compte d'exploitation		
à Prix de l'énergie . . 113 230, 80	par Produit des abon- nements	151 164, 75
à Impôt hydraulique . . 1 871, 50		
<i>A reporter</i> 115 102, 30	<i>A reporter</i>	151 164, 75

¹⁾ A la réouverture des comptes, on passe une contre-écriture pour annuler ce passif transitoire. Pour ce qui concerne l'appareil de mesurage, on a dû passer cette écriture pour utiliser le crédit ouvert et éviter de demander un nouveau crédit pour le même objet dans le budget de l'année suivante.

Doit		Compte d'exploitation (Suite)	Avoir
		<i>Report</i> 115 102, 30	<i>Report</i> 151 164, 75
à Traitement des employés	9 428, 55		par Location des comp- teurs 2 235, 95
à Location et chauffage . .	650, —		par Provision sur vente de moteurs 388, 25
à Assurances . .	1 122, 87		par Bonification sur abonnements S. et B. 329, 65
à Droits de passage . .	158, 50		par Restitutions pour éclairage 8 148, 45
à Imprimés, etc.	806, 20		par Frais de perception remboursés 26, 60
à Jetons de présence .	225, —		par Divers et Imprévu 58, 95
à Abonnem., etc.	235, 65		
à Frais divers et imprévu . .	<u>715, 05</u>	13 341, 82	
à Marchandises, entretien du réseau . . .	2 689, 48		
à Réparation et entretien des compteurs . .	<u>153, 80</u>	2 843, 28	
à Mobilier . .	860, 25		
à Outillage . .	38, 80		
à Instruments de mesure . .	<u>558, 85</u>	1 457, 90	
à Séchage de fruits et légumes	—, 60		
à Pertes & Profits, bénéfice d'exploitation . .	<u>29 606, 70</u>		
	<u>162 352, 60</u>		<u>162 352, 60</u>

Compte de Pertes et Profits

à Intérêts des capitaux empruntés	10 702, 45	Solde au 1. I.	1 734, 40
à Compteurs, amortissement	1 335, —	par Exploitation, solde de ce compte .	29 606, 70
à Transformateurs, amortissement	908, 79	par Banque H., intérêt du fonds de renouvellement	209, —
à Bâtiments de transformatr ^s , amortissement	150, —	par Bonification de la Bourgeoisie	1 676, 45
à Réseau, amortiss.	<u>5 664, 80</u>		
à Fonds de renouvellement	2 000, —		
à Municipalité c/c, bénéfice net	<u>12 465, 51</u>		
	<u>33 226, 55</u>		<u>33 226, 55</u>

b) Des livres employés.

Le choix de ces livres dépend évidemment de l'importance de l'entreprise, du nombre des employés et d'autres facteurs qui font que telle forme excellente dans une ville est insuffisante dans une autre. Pour ne citer qu'un exemple, là où il y a un caissier qui s'occupe uniquement de la gestion des espèces, il faudra un livre de caisse, parfois deux, l'un étant à la disposition du caissier pendant que le deuxième se trouve au bureau de la comptabilité pour le report au journal général ou au grand livre. Le livre de caisse peut être remplacé par des feuilles de journée qui sont remises chaque soir au comptable pour en faire le report. Quand le même employé s'occupe aussi bien de la comptabilité que de la caisse (c'est souvent le cas pour les services industriels des petites villes), le livre de caisse peut être réuni au journal américain.

C'est cette dernière méthode que nous avons vu fonctionner dans une commune de 5000 habitants où elle donne entière satisfaction.

Chaque service a sa comptabilité séparée. Dans chacun d'eux les livres de la comptabilité principale sont les suivants :

1. Livre des inventaires ;
2. Livre des bilans ;
3. Livre de caisse-journal, à colonnes ;
4. Grand livre ;
5. Livre des balances du grand livre.

Le livre de caisse-journal doit contenir, outre la colonne de contrôle, autant de colonnes qu'il y a de comptes, mais comme il y a des comptes qui ne reçoivent que peu d'écritures, on peut les réunir dans une seule colonne «Divers», en indiquant vis-à-vis de chaque somme le nom du compte dans la colonne «Observations».

Le grand livre est tenu comme dans la comptabilité américaine ou la comptabilité française, c.-à-d. que les écritures du livre de caisse-journal y sont reportées par totaux mensuels.

D'après la méthode exposée succinctement ci-dessus, chaque service (électricité, eau, etc.), a sa comptabilité séparée. Dans

certaines villes, on préfère avoir une comptabilité centrale, embrassant tous les services industriels. Dans ce cas, on pourra procéder de la manière suivante :

Le caissier inscrit ses opérations sur une feuille journalière à colonnes.

Les autres opérations sont notées dans des journaux spéciaux.

Les feuilles de caisse et les journaux spéciaux sont relevés périodiquement dans le journal général à colonnes et de là dans le grand livre.

Le journal général de la comptabilité centrale des trois services : eau, gaz, électricité, comprend les colonnes suivantes :

1. Dates;
2. Folios (des feuilles de caisse et des journaux spéciaux);
3. Caisse;
4. Gaz-exploitation;
5. Eau-exploitation;
6. Electricité-exploitation;
7. Service du gaz;
8. Service de l'eau;
9. Service de l'électricité;
10. Administration générale;
11. Comptes-courants divers;
12. Pertes et Profits;
13. Capital;
- etc.

Le report du journal général au grand livre a lieu chaque mois.

Au grand livre sont ouverts exactement les mêmes comptes qu'au journal général; le boucllement des écritures se fait dans le grand livre, et le bénéfice tel qu'il ressort du compte de Pertes et Profits représente la somme que la ville retire de ses services industriels.

On reconnaîtra aisément que cette comptabilité est la comptabilité française à colonnes.

Dans le but de pouvoir comparer le budget et les comptes, on a trois grands livres spéciaux :

celui du service du gaz,

celui du service de l'eau,

» » » » l'électricité.

Chacun de ces grands livres est divisé en comptes correspondant exactement aux divisions budgétaires; les écritures y sont reportées à l'aide des feuilles journalières de caisse et des journaux spéciaux. Après le boucllement de fin d'année, le compte de Pertes et Profits de chaque grand livre indique le bénéfice réalisé par les services respectifs. Le total des résultats du compte de Pertes et Profits des trois grands livres particuliers doit correspondre au solde du compte de Pertes et Profits du grand livre général.

c) Compte rendu.

Quelle que soit la méthode choisie, la comptabilité doit permettre de juger si le budget a été observé et jusqu'à quel point les réalités coïncident avec les prévisions.

Puisque les comptes du grand livre correspondent aux rubriques du budget, il est facile de mettre en présence les chiffres de ce dernier et ceux des comptes. A côté du rapport mentionnant les principaux faits de l'exercice, le compte rendu annuel donnera le compte d'exploitation, le compte de profits et pertes et le bilan. Exemple:

Service de l'électricité de la Commune D.

COMPTE D'EXPLOITATION.	Comptes 1921		Budget 1921	
Recettes.				
1. Produit des abonnements	151 164,75		131 000	
2. Location des compteurs	2 235,95		1 200	
3. Provision des E. W. W. sur la vente des moteurs	388,25		100	
4. Bonification des E. W. W. sur les abonnements S. et B.	329,65		300	
5. Restitution pr éclair. des écoles, etc.	8 148,45		9 580	
6. Frais de perception et remboursement pour frais de poursuites	26,60		P. M.	
7. Divers et imprévu	58,95		P. M.	
Total des recettes d'exploitation		162 352,60		142 180

Service de l'électricité de la Commune D.

	Comptes 1921		Budget 1921	
Total des recettes d'exploitation		162 352, 60		142 180
Dépenses.				
1. Prix de l'énergie	113 230, 80		100 000	
2. Impôt hydraulique	1 871, 50		1 500	
3. Administration et frais généraux . .	13 341, 82		11 275	
4. Réparation et entretien du réseau et des compteurs	2 843, 28		2 300	
5. Mobilier et outillage	1 457, 90		1 180	
6. Séchage de fruits et légumes . . .	—, 60		—	
Total des dépenses d'exploitation		132 745, 90		116 255
Excédent de recettes		29 606, 70		25 925
COMPTE DE PROFITS ET PERTES.				
Recettes.				
1. Solde du compte de 1920	1 734, 40			
2. Excédent des recettes d'exploitation	29 606, 70		25 925	
3. Intérêts du fonds de renouvellement	209, —		170	
4. Bonification de la Bourgeoisie pour valeur du bois des poteaux employés pour le réseau communal	1 676, 45		—	
Total		33 226, 55		26 095
Dépenses.				
1. Intérêts des capitaux empruntés . .	10 702, 45		10 785	
2. Dépréciations :				
Compteurs,				
10 ⁰ / ₀ de fr. 12 915, 45 = 1 291, 55				
Diminution de 3 compteurs				
hors d'usage	43, 45			
Transformateurs,				
3 ⁰ / ₀ de fr. 30 293, — . = 908, 79				
Bâtiments de transforma-				
teurs, 2 ⁰ / ₀ de fr. 7 500, — = 150, —				
Réseau,				
3 ⁰ / ₀ de fr. 188 826, 50 = 5 664, 80	8 058, 59		6 000	
3. Versement au fonds de renouvellement	2 000, —		—	
4. Bénéfice net	12 465, 51		9 310	
Total		33 226, 55		26 095

Bilan au 31 décembre 1921.

Actif

	Bilan au 31 déc. 1920	Augmentations en 1921	Amortisse- ments en 1921	Bilan au 31 déc. 1921
Solde en caisse	72, 70			17 873, 53
Débiteurs divers				3 118, 85
Banque H.	6 916, 61			6 916, 61
Entretien et réparations du réseau .	—			—
Marchandises en magasin	865, 25			988, 72
Outilsage	1,—			1,—
Mobilier de bureau	1,—			1,—
Installation pour séchage de fruits .	1,—			1,—
Instruments de mesurage				1,—
Compteurs	10 635, 46	21 259, 75	1 335,—	30 560, 21
Transformateurs	26 063, 66		908, 79	25 154, 87
Bâtiments de transformateurs . . .	6 494,—		150,—	6 344,—
Réseau de lumière, force et éclairage public	164 732, 67	15 691, 30	5 664, 80	174 759, 17
	215 783, 35	36 951, 05	8 058, 59	265 719, 96

Bilan au 31 décembre 1921.

Passif

	Bilan au 31 déc. 1920	Bilan au 31 déc. 1921
Commune municipale de D.:		
a) Emprunt de fr. 110 000 contracté à la Caisse d'Epargne et de Prêts à Berne, pour couvrir les frais d'établissement et d'extension du réseau	95 700,—	94 600,—
b) Avances faites par la caisse communale pour frais d'extension du réseau	118 348, 95	151 982,—
c) Bénéfice de 1921	1 734, 40	12 465, 51
Créanciers divers		4 201, 35
Fonds de renouvellement		2 000,—
Passif transitoire		471, 10
	215 783, 35	265 719, 96

d) *Remarques.*

Par ce qui précède, nous voyons que la comptabilité double convient très bien aux services industriels des villes et des Etats où elle doit être préférée à tout autre système.

Il serait bien difficile de chercher à entrer dans les détails de l'organisation comptable des dits services, la nature de ces entreprises étant très variable. Il n'est pas non plus dans notre intention d'en exposer les principes généraux que l'on trouvera dans de nombreux traités; nous croyons cependant nécessaire d'insister sur certains points ordinairement trop peu connus.

a) *Le prix de revient.* Dans toute entreprise la connaissance du prix de revient est une condition indispensable du succès. Dans une industrie il comprend:

1. le prix de la matière première qui sert à la fabrication,
2. le prix de la main-d'œuvre,
3. les frais.

Il doit être établi de telle sorte que si le prix de vente coïncidait exactement avec le prix de revient, il n'y aurait à la fin de l'année ni bénéfice ni perte.

1. *Matières premières.* Ce sont les matières brutes qui seront transformées pour devenir produits fabriqués. Le prix de revient de ces matières donne lieu à l'établissement d'un prix de revient commercial: prix d'achat, frais d'achat, frais de transport et de douane, camionnage, assurance contre les risques de transport, etc.

2. *Main-d'œuvre.* C'est le salaire payé aux ouvriers. On doit pouvoir dans tous les cas déterminer la main-d'œuvre payée pour chaque objet. Ceci a lieu par un contrôle sévère du chef de fabrication et apparaît dans les tableaux de dépouillement de la main-d'œuvre dont nous n'avons pas à examiner le détail ici.

3. *Frais.* On les groupe le plus souvent en frais généraux de fabrication et en frais généraux de vente. Les premiers concernent notamment: les approvisionnements (combustible, huile, etc.), le loyer, l'éclairage et le chauffage des locaux, l'entretien de l'outillage, les amortissements, l'assurance du personnel, des bâtiments et du mobilier, l'intérêt du capital engagé, les impôts,

le salaire des employés du bureau technique et des contre-maîtres, les fournitures du bureau technique. Il y aura lieu éventuellement d'y ajouter le prix de revient des marchandises que des défauts de fabrication empêchent de vendre, et d'en retrancher la valeur des sous-produits et des déchets utilisables.

Parmi les frais généraux de vente il y a lieu de citer : les frais de publicité et de réclame, les frais du personnel de vente, les frais d'expédition et de transport, les salaires, primes d'assurance, etc. de la direction commerciale et des employés de bureau, le chauffage et l'éclairage des locaux du service commercial, les fournitures de bureau, enfin le coefficient des risques sur le stock et le coefficient des pertes sur mauvais débiteurs.

La répartition des frais sur les divers produits fabriqués se fait au moyen de coefficients établis en prenant pour base soit le prix de la matière première, soit le plus souvent celui de la main-d'œuvre, soit encore le total de la matière première et de la main-d'œuvre.

Dans ces conditions, la différence entre le prix de revient et le prix de vente est réellement un bénéfice net. Si, à la fin de l'année, on fait la différence entre le prix de revient ainsi calculé des marchandises vendues et le prix de vente de ces marchandises, cette différence doit correspondre avec le bénéfice net accusé par le compte de Pertes et Profits. En pratique, il y aura toujours un écart que l'on tâche de réduire le plus possible.

b) *Recherche en cours d'exercice du bénéfice réalisé.* La tenue de *fiches de prix de revient* ou d'un *livre des prix de revient* permet ainsi de connaître avec une approximation suffisamment rigoureuse le résultat financier obtenu à n'importe quel moment de l'année.

Il y a d'autres moyens de savoir, en cours d'exercice, si l'on travaille avec bénéfice ou avec perte¹⁾.

Le plus simple résulte de la *vente à prix fixes*. Dans ce cas le prix de vente comprend le prix de revient majoré du coefficient de bénéfice brut calculé sur la base de la comptabilité de l'année précédente ou d'une série plus ou moins grande d'années.

¹⁾ Voir spécialement E. Gutjahr : *L'organisation rationnelle des entreprises commerciales*, Paris, Dunod éditeur, 1920, et H. et J. Edom : *La gestion des affaires*, Paris 1919.

Ce coefficient peut être compté sur le prix de revient ou sur le prix de vente.

Supposons qu'une entreprise travaille avec un bénéfice brut de 25% du prix de vente, et qu'au bout de 4 mois le chiffre d'affaire se monte à 140 000 fr.

Le bénéfice brut est alors de 25% de 140 000 fr. = 35 000 fr. Si les frais généraux inscrits ajoutés à la part proportionnelle des frais à inscrire en fin d'année s'élèvent à 30 000 fr., le bénéfice net est de 5 000 fr.

Pour vérifier ce résultat, on peut se baser sur le coefficient des frais généraux établis sur la base des années précédentes en % du chiffre des ventes. Si par exemple, ce coefficient est 21,4%, le bénéfice net sera :

$35\,000 - 21,4\% \text{ de } 140\,000 = 35\,000 - 29\,960 = 5\,040 \text{ fr.}$
chiffre qui confirme le résultat ci-dessus.

Ce procédé peut d'autant mieux être employé dans les entreprises en régie, que celles-ci bénéficient généralement d'un monopole de droit ou de fait qui les met à l'abri de la concurrence, situation qui peut d'ailleurs devenir dangereuse pour le consommateur.

Dans les entreprises où est réalisé l'inventaire permanent, le résultat financier de l'exercice en cours peut être obtenu par le *bilan intermédiaire*. Celui-ci n'est pas autre chose que la balance mensuelle du grand livre disposée d'une certaine façon. La balance générale est suivie de la balance des soldes qui comprend deux colonnes comme l'indique le tableau suivant :

Bilan intermédiaire au 30 avril 19..

Comptes	Balance générale		Soldes des comptes statistiques		Soldes des comptes d'exploitation	
	Doit	Avoir	Actif	Passif	Charges	Produits
<i>a) Comptes statistiques :</i>						
1. Actif immobilisé	32 000	—	32 000			
2. » réalisable à long terme	185 000	140 000	45 000			
3. » » à court terme et disponible	160 000	117 000	43 000			
4. Passif non exigible	—	60 000		60 000		
5. » exigible à long terme	40 000	70 000		30 000		
6. » » à court terme	120 000	140 000		20 000		
<i>b) Comptes d'exploitation :</i>						
1. Compte «Ventes»	120 000	160 000				40 000
2. Produits divers	—	2 000				2 000
3. Frais généraux divers	32 000	—			32 000	
<i>c) Bénéfice net</i>				10 000	10 000	
	689 000	689 000	120 000	120 000	42 000	42 000

Dans l'exemple ci-dessus nous avons supposé réalisée la permanence de l'inventaire, c.-à-d. que le solde des comptes représente la valeur réelle des éléments auxquels ces comptes sont ouverts. Le compte « Achats » est alors débité du prix de revient des marchandises achetées (Compte « Magasin des produits fabriqués » dans une industrie) et crédité des marchandises vendues calculées au prix de revient. Le solde représente donc la valeur au prix de revient des marchandises en magasin. Dans la balance générale ci-dessus, le compte « Achats » est compris dans l'actif réalisable à long terme où il figure pour 148 000 fr. au débit et 120 000 fr. au crédit. La valeur des marchandises en magasin est donc de 28 000 fr., prix de revient. Le compte « Ventes » est crédité du prix de vente des marchandises vendues et débité du prix de revient de ces mêmes marchandises vendues. L'excédent du crédit sur le débit est donc le bénéfice brut.

Dans le cas où le compte de « Marchandises » fonctionnerait comme compte mixte (au débit le prix de revient des marchandises achetées ou fabriquées, et au crédit le prix de vente des marchandises vendues), il y aurait lieu de le faire figurer parmi les comptes d'exploitation. Reprenons l'exemple ci-dessus :

Bilan intermédiaire au 31 avril 19 ..

Comptes	Balance générale		Soldes des comptes statistiques		Soldes des comptes d'exploitation	
	Doit	Avoir	Actif	Passif	Charges	Produits
<i>a) Comptes statistiques :</i>						
1. Actif immobilisé	32 000	—	32 000			
2. » réalisable à long terme	37 000	20 000	17 000			
3. » » à court terme et disponible	160 000	117 000	43 000			
4. Passif non exigible	—	60 000		60 000		
5. » exigible à long terme	40 000	70 000		30 000		
6. » » à court terme	120 000	140 000		20 000		
<i>b) Comptes d'exploitation :</i>						
1. Compte de « Marchandises »	148 000	160 000				12 000
2. Produits divers	—	2 000				2 000
3. Frais généraux divers	32 000	—			32 000	
			92 000	110 000	32 000	14 000
Solde des comptes statistiques . .			18 000			
» » » d'exploitation . .						18 000
	569 000	569 000	110 000	110 000	32 000	32 000

Le solde étant de 18 000 fr., si la valeur des marchandises en magasin est égale à cette somme, il n'y a ni bénéfice ni perte;

si la valeur du stock est supérieure à ce solde, il y aura un bénéfice égal à la différence de ces deux sommes; si la valeur du stock est inférieure au solde ci-dessus, il y aura perte et celle-ci sera égale à la différence de ces deux sommes.

Comme d'après les données du tableau précédent, le stock de marchandise représente une valeur de 28 000 fr., il y a un bénéfice de 10 000 fr.

c) *Influence du chiffre d'affaires sur le bénéfice net.* Le prix de revient comprend: le prix de la matière première, celui de la main-d'œuvre et les frais. Les deux premiers éléments sont proportionnels au chiffre d'affaires. Quant aux frais, les uns augmentent en raison directe des ventes; on les appelle frais généraux variables. Exemple: Commissions accordées aux voyageurs de commerce sur leurs ventes, frais de port, frais de contentieux, etc. Mais la plus grande partie des frais généraux ne dépendent pas du chiffre d'affaires, c'est-à-dire que celui-ci peut augmenter ou diminuer sans que ces frais varient d'une façon appréciable: intérêts dûs, amortissements divers, loyers, appointements, etc., etc.; on les nomme frais généraux fixes. En réalité cette fixité n'existe que dans certaines limites. Il faut entendre par frais généraux fixes, ceux qui restent sensiblement les mêmes quel que soit le chiffre d'affaires, les moyens d'actions (immeubles, matières, matériel, personnel) n'ayant pas subi de modification. En pratique il sera prudent de considérer comme frais fixes ceux qui, d'une manière évidente et indiscutable, ne sont pas proportionnels aux ventes. Dans bien des cas, pour les services industriels des villes, tous les frais généraux peuvent être considérés comme frais fixes.

Nous avons vu que tous les frais de production doivent être incorporés dans le prix de revient, or une grande partie des frais généraux étant fixes, il faut, pour les couvrir, un certain chiffre d'affaires. Le point où le bénéfice réalisé sur les ventes est suffisant pour couvrir les frais généraux est appelé le *point mort*.

Supposons une maison dont les frais généraux fixes se montent à 60 000 fr., les frais généraux variables 6 % du prix de vente, et le bénéfice brut 25 % du chiffre d'affaires.

Nous pouvons alors établir l'équation suivante :

$$\frac{25 X}{100} = 60\,000 + \frac{6 X}{100}$$

D'où

$$\frac{25 X}{100} - \frac{6 X}{100} = 60\,000$$

$$\frac{19 X}{100} = 60\,000$$

$$X = \underline{315\,800} \text{ (chiffre arrondi)}$$

Il faut donc réaliser un chiffre de vente annuel de 315 800 fr. pour pouvoir couvrir ses frais généraux.

$$\text{Vente mensuelle sans bénéfice ni perte} = \frac{315\,800}{12} = 26\,316,66 \text{ fr.}$$

$$\text{» journalière » » » } = \frac{315\,800}{300} = 1\,052,66 \text{ fr.}$$

A partir du point mort, le bénéfice net est de 25 % — 6 % = 19 % du chiffre des ventes.

Sur un chiffre annuel d'affaires de 500 000 fr., le bénéfice net sera :

$$19\% \text{ de } (500\,000 - 315\,800) = 35\,000 \text{ fr. (chiffre arrondi).}$$

Il importe donc de surveiller de près le chiffre d'affaires et de l'augmenter le plus possible. Sans d'ailleurs se livrer à aucun calcul, il est évident, une partie des frais généraux étant fixes ou à peu près et devant être incorporés dans le prix de revient, que plus le chiffre d'affaires est élevé, plus le prix de revient par unité de marchandise est abaissé.

d) Les comptes d'exploitation. Comme les entreprises se différencient avant tout par l'objet de leur activité, de même aussi les différences que l'on peut constater dans leurs systèmes de comptes portent essentiellement sur les comptes d'exploitation.

Les comptes commerciaux : caisse, banque, traites et remises, clients, fournisseurs, etc., se retrouvent en principe dans toutes les comptabilités, puisque dans toutes les entreprises il y a de l'argent en caisse, des disponibilités ou des dettes en banques, des effets en portefeuille, etc.

Les comptes d'exploitation varient, par contre, suivant le genre d'entreprise.

Dans une entreprise commerciale, on aura le compte «Marchandises» que l'on peut diviser en «Compte d'achat» et «Compte de vente».

Dans une entreprise industrielle les comptes d'exploitation sont plus ou moins nombreux. Il est recommandable d'ouvrir les comptes suivants:

Matières premières

Matières achetées	55 000	Matières premières livrées aux ateliers	
Frais d'achat	5 000		
	<u>60 000</u>		40 000

Solde == matières premières en magasin.

Main-d'œuvre

Salaires payés	45 000	par Fabrication, solde . .	45 000
--------------------------	--------	----------------------------	--------

Frais de fabrication

Montant de ces frais . . .	30 000	par Fabrication, solde . .	30 000
----------------------------	--------	----------------------------	--------

Fabrication

Matières premières	40 000	Produits fabriqués, comp- tés au prix de revient	
Salaires	45 000		
Frais de fabrication	30 000		
	<u>115 000</u>		90 000

Solde == produits en cours de fabrication.

Produits fabriqués

Produits finis, au prix de revient	90 000	Prix de revient de la mar- chandise vendue	80 000
---	--------	---	--------

Solde == marchandise en magasin, au prix de revient.

Ventes

Prix de revient de la mar- chandise vendue	80 000	Prix de vente de la mar- chandise vendue	100 000
---	--------	---	---------

Solde == bénéfice brut.

Frais généraux

Divers frais généraux . . . 6 000	Solde viré à Pertes et Profits 6 000
-----------------------------------	--------------------------------------

Pertes sur débiteurs

Diverses pertes 2 000	Solde viré à Pertes et Profits 2 000
---------------------------------	--------------------------------------

Pertes et Profits

Frais généraux 6 000	Bénéfice sur ventes . . . 20 000
Pertes sur débiteurs . . . 2 000	
8 000	
Bénéfice net 12 000	
<u>20 000</u>	<u>20 000</u>

Les frais, tels qu'ils sont comptabilisés, se répartissent inégalement sur les mois successifs; un certain nombre même ne sont portés en compte qu'à la fin de l'exercice. C'est pourquoi on établit au commencement de l'année le budget d'exploitation sur la base des comptes précédents; on évalue donc les frais probables de l'année qui s'ouvre, et chaque mois on débite le compte «Fabrication» du $\frac{1}{12}$ du chiffre obtenu.

Nous avons rangé les *approvisionnements* (combustibles, huiles, graisses, etc.) dans les frais de fabrication. Cependant ces matières, spécialement le combustible, peuvent servir à diverses fins.

Une partie du charbon, par exemple, est employée par les ateliers pour le chauffage des fours, etc., et peut parfois être imputée directement dans le prix de revient.

Les huiles destinées au graissage des machines, le charbon servant au chauffage des ateliers et des magasins des matières premières, etc., doivent entrer dans le prix de fabrication, mais ne peuvent par contre y être imputés directement.

Enfin le combustible destiné au chauffage des bureaux et des magasins des produits terminés augmente les frais généraux de vente et non les frais de fabrication.

On fera donc bien d'ouvrir un compte «Approvisionnements». Celui-ci sera débité des achats par le crédit de la caisse (achats au comptant) ou des fournisseurs (achats à terme).

Il sera crédité :

1. par le débit de «Fabrication» des frais directement imputables au prix de revient de chaque objet ou de chaque série;
2. par le débit de «Frais de fabrication» des matières remises aux ateliers, mais ne pouvant être imputées directement;
3. par le débit de «Frais généraux» des matières remises au département commercial et ne devant pas figurer dans le prix de fabrication.

Le prix de *la main-d'œuvre* est enregistré dans le livre de paie, qui contient le calcul exact et détaillé de ce qui revient à chaque ouvrier. Sur la base du livre de paie, on débite «Main-d'œuvre» par le crédit des comptes correspondants: caisse, avances, oppositions, etc.

Pour chaque ouvrier on établit une feuille de dépouillement du salaire. Ces feuilles sont résumées dans un tableau d'ensemble qui indique pour chaque période de paie la part qui incombe à la fabrication (avec le détail par commandes), aux frais de fabrication et aux frais généraux. Sur la base des tableaux de dépouillements, le compte «Main-d'œuvre» est crédité par le débit de :

1. «Fabrication» (salaires directement imputables aux commandes);
2. «Frais de fabrication» (salaires qu'on ne peut imputer directement aux commandes, mais qui en augmentent le prix de fabrication);
3. «Frais généraux» (salaires incombant au service commercial).

S'il y a des *sous-produits*, on en crédite le compte «Fabrication» par le débit du compte «Matières premières» s'ils sont remis au magasin des matières premières pour être sortis plus tard aux ateliers, et par le débit de la caisse ou des débiteurs s'ils sont vendus. Si le stock des sous-produits est important, il sera bon de lui ouvrir un compte qui sera débité par le crédit de «Fabrication» lors de la production de ces sous-produits, et qui sera crédité par le débit de «Fabrication» lors de leur emploi, ou par le débit de la caisse ou des débiteurs s'ils sont vendus.

Dans la *fabrication à plusieurs degrés*, il faudra ouvrir autant de comptes de fabrication qu'il sera nécessaire. Par exemple, une usine possédant un haut fourneau, une aciérie et des laminoirs

produisant des rails, aura les comptes: «Fabrication fonte», «Fabrication acier» et «Fabrication rails». Ce genre d'entreprise se rencontre assez rarement dans les services en régie.

Voici maintenant quelques renseignements que l'on pourra tirer de l'exemple ci-dessus:

1. *Coefficient des frais de fabrication* sur la base de la main-d'œuvre:

$$\left. \begin{array}{rcl} 45\,000 & \dots\dots & 30\,000 \\ 100 & \dots\dots & X \end{array} \right\} X = 66,66\,\%$$

2. *Coefficient des frais généraux* sur la base du prix de revient de la marchandise vendue:

$$\left. \begin{array}{rcl} 80\,000 & \dots\dots & 8\,000 \\ 100 & \dots\dots & X \end{array} \right\} X = 10\,\%$$

3. *Coefficient du bénéfice net* sur la base du prix de revient de la marchandise vendue:

$$\left. \begin{array}{rcl} 80\,000 & \dots\dots & 12\,000 \\ 100 & \dots\dots & X \end{array} \right\} X = 15\,\%$$

4. *Durée moyenne du stock*:

Il est indispensable de connaître le stock moyen que certains comptables trouvent en prenant la moyenne du stock au début et à la fin de l'exercice, et que d'autres calculent en prenant la moyenne des douze mois. Il est clair que l'approximation sera d'autant plus exacte que le nombre des termes sera plus grand. Le temps durant lequel les produits finis restent en magasin se trouvera de la manière suivante:

$$\frac{\text{Chiffre d'affaires au prix de revient}}{\text{stock moyen}} = \frac{360 \text{ jours}}{X}$$

En supposant le stock moyen de fr. 13 300, — on aura donc:

$$\frac{80\,000}{13\,300} = \frac{360}{X}; \quad X = 60 \text{ jours.}$$

Ces chiffres peuvent être utilisés de la manière suivante:

- 1° *L'usine produit une même marchandise à jet continu.*

Dans l'hypothèse que la production a été de 3 000 unités

(mètres, litres, kg., objets, etc.), le prix de fabrication par unité est $90\,000 : 3\,000 = 30$ fr. Dès lors nous aurons :

Prix de fabrication	Fr. 30,—
Frais généraux 10% de fr. 30,—	» 3,—
	<u>Fr. 33,—</u>
Intérêt 6% du capital engagé fr. 33,— pour 2 mois	» —,33
Limite de vente sans bénéfice	Fr. 33,33
Bénéfice présumé 15% de fr. 30,—	» 4,50
	<u>Fr. 37,83</u>

2° *L'usine produit différents objets.* Le prix de revient s'établira comme suit :

Matières premières, d'après les fiches de fabrication	Fr. 180,—
Main-d'œuvre, » » »	» 200,—
Frais de fabrication $\frac{2}{3}$ de la main-d'œuvre	» 133,30
Prix de fabrication	Fr. 513,30
Frais généraux 10% de fr. 513,30	» 51,35
	<u>Fr. 564,65</u>
Intérêt 6% du capital engagé fr. 564,65 pour 2 mois	» 5,65
Limite de vente sans bénéfice	Fr. 570,30
Bénéfice présumé 15% de fr. 513,30	» 77,—
	<u>Fr. 647,30</u>

En résumé, une comptabilité bien tenue doit permettre l'établissement exact du prix de revient, contrôler ce prix de revient et fournir à la direction de l'entreprise les éléments nécessaires à une gestion consciencieuse, prévoyante et éclairée.

e) *La statistique.* La comptabilité donne des renseignements du plus haut intérêt sur l'état de l'entreprise à un moment donné, sur sa marche, son organisation, son fonctionnement, son histoire enfin. Ces renseignements, il importe de leur donner une forme appropriée, de les disposer d'une manière logique et concise, de les classer et de les conserver, afin de pouvoir à tout instant retrouver immédiatement un chiffre dont on a besoin, comparer des résultats qui sont entre eux dans un rapport de causalité, se rendre compte des variations d'un même élément à des époques différentes, c'est l'objet de la statistique.

L'établissement de la statistique d'une entreprise doit reposer sur une base assez stable pour que les chiffres qui y figurent soient comparables entre eux pendant toute la durée de l'entreprise, et assez souple pour qu'elle puisse prendre l'extension qu'exige le développement des affaires. Elle doit être tenue d'après un plan et des règles fixés dès le début et conservés par écrit. Les éléments les plus utiles à la direction de l'entreprise seront naturellement ceux que la statistique enregistrera en tout premier lieu ; leur groupement dépendra du but qu'on se propose d'atteindre.

L'établissement du prix de revient nécessitera une statistique des frais qui permettra l'application des coefficients, mais comme les frais sont un élément important et très élastique du prix de revient, il importe de les détailler et d'en tirer des comparaisons utiles. On ne se contentera pas seulement des chiffres absolus, mais on en calculera l'importance relative au moyen de %.

La statistique des frais de fabrication sera séparée de celle des frais généraux.

Le chiffre des ventes fera également l'objet d'une statistique qu'il est facile d'établir par mois et par années sur la même fiche, en écrivant les noms des mois dans une première colonne verticale et en réservant une série de colonnes pour les années successives.

Un tableau contenant pour chaque année les principaux résultats financiers sera presque toujours d'une grande utilité. On pourra y faire figurer le chiffre des ventes, le prix de revient des objets vendus, le montant et le coefficient des frais généraux, le montant et le coefficient du bénéfice brut, le montant et le coefficient du bénéfice net, la durée moyenne du stock. Cette statistique rendra de grands services lors de l'établissement des prix de de revient et de vente.

Enfin nous mentionnerons en passant les nombreuses statistiques dont peuvent avoir besoin le service technique, le service financier ou les autres rouages de l'entreprise.

Nous n'avons examiné jusqu'ici que la statistique tirée de la comptabilité. Ce serait une erreur de croire que la statistique se contente de ces données. Son champ est beaucoup plus vaste.

Tout ce qui a quelque intérêt pour l'entreprise peut être l'objet de la statistique. Son domaine n'est limité que par l'utilité qu'elle peut avoir pour l'entreprise.

On fera donc un emploi judicieux de la statistique en choisissant ce qui est le plus utile et en laissant de côté tout ce qui ne présente pas un intérêt suffisant pour justifier les frais qu'elle occasionne, car ces frais doivent être incorporés dans le prix de revient, et la statistique doit contribuer à l'augmentation du bénéfice net et non à sa diminution.

Après avoir esquissé rapidement les bases sur lesquelles doit reposer la statistique, nous pouvons affirmer qu'organisée rationnellement, elle constitue un instrument de la plus haute importance pour le bon fonctionnement de l'entreprise.

Les services en régie des villes et des Etats ont le même intérêt que les entreprises privées à la tenue de statistiques appropriées; le fait qu'ils appartiennent à une collectivité à laquelle ils doivent rendre compte augmente encore cet intérêt.

CONCLUSIONS

Le dernier chapitre «Organisation pratique de la comptabilité d'une Commune», pages 112 à 162, pourrait, jusqu'à un certain point, servir de conclusion au présent travail. Cependant cette conclusion serait bien incomplète et pourrait prêter à des confusions regrettables, car la comptabilité des Communes n'est pas toujours de la comptabilité camérale; cette dernière n'est même pas nécessairement une forme de la comptabilité publique, bien qu'on ne la rencontre dans aucune entreprise privée, et la comptabilité publique peut revêtir d'autres formes que celles de la comptabilité camérale. D'autre part, il est bon de résumer les points essentiels développés dans les pages qui précèdent. Nous le ferons d'une façon aussi succincte que possible.

1. Les opinions des auteurs comptables concernant la nature de la comptabilité camérale diffèrent. Cette divergence provient surtout du fait que jusqu'à ces dernières années la comptabilité camérale avait été étudiée dans un but utilitaire plutôt qu'au point de vue scientifique.

2. La comptabilité camérale ne connaît que des recettes et des dépenses de caisse, c.-à-d. des mouvements d'espèces.

Les opérations dont s'occupe la comptabilité se divisent, au point de vue caméral, en

- a) recettes et dépenses effectives,
- b) autres opérations.

Ces dernières sont toujours assimilées à des mouvements d'espèces; chacune d'elles est décomposée en une recette et en une dépense de caisse, de sorte que tous les changements de la fortune sont exprimés en fonction du compte de caisse.

Souvent les livres tenus en cours d'exercice ne contiennent que les recettes et les dépenses effectives, parfois d'autres opérations à titre exceptionnel. La comptabilité camérale est alors

analogue à la comptabilité simple. C'est généralement sous cette forme qu'on la rencontre dans la pratique.

Cependant il peut être passé écriture de toutes les opérations, y compris la valeur initiale des éléments actifs et des éléments passifs, ainsi que de la fortune nette. La comptabilité camérale est alors analogue à la comptabilité double et remplit le même but.

Les recettes et les dépenses, dans le sens caméral de ces mots, peuvent être comptabilisées soit seulement au moment où elles ont lieu, soit en les décomposant en deux stades, l'ordonnance et l'exécution. De là, deux formes essentielles de comptabilité camérale simple: la comptabilité camérale ancien style et la comptabilité camérale nouveau style ou comptabilité camérale autrichienne, auxquelles correspondent deux formes essentielles de comptabilité camérale double.

La comptabilité camérale est, avant tout, destinée aux administrations publiques; on ne la rencontre en général pas dans les entreprises privées.

La comptabilité camérale simple est de beaucoup la plus répandue; la comptabilité camérale double a été introduite ces dernières années dans les services industriels de quelques villes en Allemagne; nulle part, à notre connaissance, elle n'est en usage dans l'administration générale d'une ville ou d'un Etat.

3. Quelle que soit la forme employée, les recettes et les dépenses sont inscrites par ordre chronologique dans le livre de caisse et classées systématiquement par rubriques, soit dans le livre de rubriques tenu en cours d'exercice, soit directement dans le compte annuel comme c'est souvent le cas dans la comptabilité camérale ancienne. Les rubriques se divisent naturellement en rubriques de recettes et en rubriques de dépenses. Le choix et le contenu des rubriques dépendent du but qu'on se propose d'atteindre. Dans la comptabilité d'une Commune, par exemple, on ouvrira une rubrique pour chaque poste du budget; l'ensemble de ces rubriques forme le compte de l'administration courante. Les opérations qui ne rentrent pas dans ce compte sont des mouvements de capitaux; l'ensemble des rubriques qui leur sont réservées constitue le compte capital. Les dépenses incrites dans ce

dernier représentent des augmentations de l'actif ou des diminutions du passif; les recettes, au contraire, correspondent à des diminutions de l'actif ou à des augmentations du passif. Le solde du compte de l'administration courante et celui du compte capital ensemble indiquent le solde en caisse.

4. Dans la comptabilité camérale ancienne, les recettes et les dépenses sont inscrites dans un livre de caisse. Elles sont classées systématiquement soit directement dans le compte annuel, soit dans un livre de rubriques tenu en cours d'exercice par le caissier lui-même.

5. Avec la comptabilité camérale nouvelle, il est tenu un livre de caisse et un livre de rubriques. Les sommes mandatées sont d'abord inscrites au livre de rubriques dans une colonne spéciale. Une deuxième colonne contient les recettes et les dépenses effectuées. Celles-ci peuvent être portées sur la même ligne que les sommes mandatées correspondantes, ou classées dans chaque rubrique par ordre chronologique. A la fin de l'exercice, les sommes mandatées non encore effectuées constituent les restes; les restes de recettes sont dits restes actifs, ils représentent des recettes à encaisser l'année suivante; les restes de dépenses sont appelés restes passifs, ce sont des dépenses à payer l'année suivante. L'établissement des restes et la comparaison de ceux-ci avec les sommes mandatées fournit un contrôle sur le livre de caisse.

Le livre de rubriques est tenu par un comptable, jamais par le caissier.

6. Des améliorations peuvent être apportées à ces deux formes fondamentales, spécialement dans les communes, par l'organisation d'un livre de caisse à colonnes et d'un livre de rubriques à situations mensuelles, éventuellement d'un livre des mandats.

Cette comptabilité peut être complétée par un journal et un grand livre tenus conformément aux principes de la comptabilité double.

Dans les communes où l'on désire avoir le détail de toutes les opérations pour chaque rubrique du budget, on tiendra un livre de caisse simple, des fiches de rubriques, un livre de rubriques

à situations mensuelles, puis un journal et un grand livre comme ci-dessus.

Le report des écritures du livre de caisse (éventuellement des feuilles de caisse) aux fiches de rubriques se fera de préférence par un procédé automatique, soit à la main, soit à la machine. L'emploi de cette dernière permet en outre de faire les additions et de tirer les soldes sans surcroît de travail.

D'autres combinaisons de la comptabilité double et de la comptabilité camérale sont possibles. Nous signalons entre autres la comptabilité constante employée par la ville de Berne.

7. Pour les Etats, la comptabilité double judicieusement adaptée est susceptible de répondre à toutes les exigences. La comptabilité du canton de Berne (constante), et la comptabilité double de la Confédération suisse en sont deux exemples typiques.

8. Les exploitations en régie des Etats et les services industriels des villes doivent être organisés d'après des principes commerciaux; la comptabilité double est le système le mieux approprié à ces entreprises.

BIBLIOGRAPHIE

Annuaire général de la France et de l'Etranger 1919.

Audiffret, marquis d' : *Notice historique sur la comptabilité publique.* Annales maritimes, Paris 1838.

Balsiger Werner J.: *Der Voranschlag nach eidgenössischem Recht.* Buchdruckerei Stalder und Sieber, Bern 1913.

Barenthin W.: *Kaufmann und Bürokrat im Staats- und Erwerbsleben.* Berlin 1912.

Barth A. F.: *Die kaufmännische und kameralistische Buchführung,* Grossenhain.

Baumstark, Dr. Ed.: *Handbuch der Kameralwissenschaften und ihrer Literatur.* 1835.

Budget des recettes et des dépenses du canton de Berne.

Comptes d'Etat de la Confédération suisse.

Compte général de l'administration des finances de l'Etat de Berne.

Conrad Dr., Elster Dr., Lexis Dr., Löning Dr.: *Handwörterbuch der Staatswissenschaften.*

Cons Henri: *Précis d'histoire du commerce.*

Constantini E.: *Das Kassen- und Rechnungswesen der deutschen Stadtgemeinden.* Verlag von F. Leineweber, Leipzig 1903.

Danner, Dr. Adolf: *Kaufmann oder Kameralist in den verbenden Gemeindebetrieben vorab der mittleren und kleinen Städte.* München 1913.

Delahaut G.: *Etude sur le système budgétaire de la Confédération suisse.* (thèse) Lille 1909.

Doralt Paul: *Kameralistik und Doppik im Dienste der Kontrolle.* Zeitschrift für Buchhaltung, 22. Jahrg. S. 73 ff. Linz 1913.

Escherich, Dr. Philipp Ritter von: *Lehrbuch des Kassen- und Rechnungswesens mit besonderer Rücksicht auf die Einrichtungen der öffentlichen Verwaltung in Oesterreich.* 2. Aufl. Wien 1860.

Glaubach Edouard: *Buchführung für die Stadt- und Gemeindeverwaltung. Vorzüge und Nachteile des kameralistischen und des kaufmännischen Systems.* Carl Heymanns Verlag, Berlin 1911.

Gomberg L.: *L'Economologique et son histoire.* Société générale d'imprimerie, Genève 1912.

Greineder, Dr. Friedrich: *Die finanzielle Überwachung der Gaswerksunternehmen.* München und Berlin 1911.

Hövermann Otto: *Zur Reform des Etats-, Kassen- und Rechnungswesens.* Bonn 1905.

Hügli F.: *Die Buchhaltungs-Systeme und Buchhaltungs-Formen.* Zweite Auflage. Druck und Verlag von K. J. Wyss, Bern 1913.

Hügli F.: *La comptabilité constante.* Neuchâtel 1895.

- Jèze Gaston: *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*. Giard et Brière, Paris 1912.
- Juzi O.: *Systematische kameralistische Buchführung*. Zürich 1906.
- Klapdor Karl: *Die kameralistische Buchführung. Leitfaden zum Verständnis der Kassenabschlüsse nach der kameralistischen Buchführung sowie deren Verwendung für die behördlichen wirtschaftlichen Betriebe*. (Düsseldorf, 1910 L. Schwann).
- Kollmann, Prof. Dr. phil. et jur. J.: *Die Organisation kommunaler Betriebe*. Karlsruhe 1913.
- Kramer G.: *Leitfaden für das Etats-, Rechnungs-, Kassen- und Revisionswesen der deutschen Stadtgemeinden*. Verlag von F. Leineweber, Leipzig 1904.
- Kramer G.: *Kaufmännische oder kameralistische Buchführung für Staats- und Gemeindebehörden*. (Preussisches Verwaltungsblatt, Nr. 5 von 1907).
- Kramer G.: *Kameralistische oder kaufmännische Buchführung*. (Preussisches Verwaltungsblatt, Nr. 13 von 1910).
- Messages du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant le budget de la Confédération*.
- Sarett H.: *Etude sur le contrôle du budget de l'Etat en France, en Angleterre et en Italie*.
- Schättgen Karl: *Kameralistische und kaufmännische Buchführung*. Zeitschrift für Buchhaltung. 22. Jahrg. Nr. 11 (260) Linz 1913.
- Schär J. Fr.: *Wirtschaftliche und mathematische Begründung der Zweikontentheorie*. Leipzig.
- Schmalenbach, Prof. E.: *Kaufmännisches und kameralistisches Rechnungswesen*. Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 2. Jahrg. 1910 Heft 10 S. 346 ff.
- Schneider Ferdinand: *Wegweiser durch die gehobene kameralistische Buchführung für die werbenden Betriebe der Staats- und Kommunalverwaltungen*. Verlag von Franz Vahlen, Berlin 1913.
- Scholz, Dr.: *Die Buchführung in Staats- und Gemeindebetrieben*. (Preussisches Verwaltungsblatt Nr. 43 von 1910).
- Scholz, Dr.: *Kameralistische oder kaufmännische Buchführung in städtischen Betrieben*. (Preussisches Verwaltungsblatt Nr. 41 von 1909).
- Schrott, Dr. Joseph: *Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft; vierte Auflage*. Wien 1881.
- Seidler, Dr. Gustav: *Leitfaden der Staatsverrechnung. Erster Teil, Grundsätze der allgemeinen Verrechnungslehre; zweiter Teil, Grundsätze des Staatsrechnungs- und Kontrollwesens*. Wien 1886.
- Stourm R.: *Le budget*. (1^{re} édition 1889; 6^{me} édition 1909).
- Sulzberger, Dr. Max.: *Die Buchführungsgrundsätze einiger deutscher Kommunen hinsichtlich ihrer Erwerbsbetriebe*. Stuttgart und Berlin 1912.
- Waldschmidt, Dr. jur. Walther: *Kaufmännische Buchführung in staatlichen und städtischen Betrieben*. (Berlin 1908, Verlag von Otto Liebmann).
- Werner Felix: *Kameralistische oder kaufmännische Buchführung namentlich für staatliche städtische werbende Betriebe*. Julius Klinkhardt, Leipzig 1915.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
Introduction	5
I. Notions préliminaires	7
1. Généralités	7
2. Comptabilité simple	9
3. Comptabilité double	10
4. Comptabilité constante	13
II. La comptabilité camérale	20
1. Généralités	20
2. Nature de la comptabilité camérale	21
a) Comptabilité camérale simple	22
b) Comptabilité camérale double	24
Première forme	24
Deuxième forme	27
3. Comptabilité publique	32
4. Historique	34
5. Le budget	36
6. Comptabilité camérale ancienne	47
a) Généralités	47
b) Livre de caisse	48
c) Livre de rubriques	53
d) Compte annuel	55
e) Critique de la comptabilité camérale ancienne	58
7. Comptabilité camérale nouvelle	61
a) Généralités	61
b) Livre de caisse	62
c) Livre de rubriques	62
d) Compte annuel	66
e) Critique de la comptabilité camérale nouvelle	69
8. Essais d'amélioration de la comptabilité camérale	70
a) Généralités	70
b) Comptabilité camérale améliorée	71
1er degré: Méthode autrichienne	71
2 ^{me} degré: Méthodes allemandes	76
Méthode de Schneider	77
c) La comptabilité double et la comptabilité camérale combinées	83
Comptabilité administrative double de Constantini	83
Comptabilité de la ville de Freiberg i. S.	84

	Pages
Comptabilité du canton de Berne	88
Comptabilité de la Confédération suisse	97
d) Critique de cette comptabilité	107
III. Organisation pratique de la comptabilité d'une Commune	112
1. Comptabilité générale	112
a) Le budget	112
b) Les livres de comptabilité	113
Livre de caisse	113
Livre de rubriques	115
Journal	117
Grand livre	120
Livre des mandats	120
c) Le compte annuel	121
d) Remarques	125
e) Le rôle du compte «Mouvements des capitaux» dans une comptabilité de Commune	129
2. Comptabilité des services industriels	134
a) Des comptes	134
b) Des livres employés	145
c) Compte rendu	147
d) Remarques	150
Prix de revient	150
Recherche en cours d'exercice du bénéfice réalisé	151
Influence du chiffre d'affaires sur le bénéfice net	154
Les comptes d'exploitation	155
La statistique	160
Conclusions	163
Bibliographie	167



